

Grensen mellom vedlikeholdskostnader og aktiveringspliktige kostnader



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 700
Leveringsfrist: 25.11.2010

Til sammen 16931 ord

17.11.2010

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
<u>2</u>	<u>RETTSKILDER</u>	<u>2</u>
2.1	Lov	2
2.2	Forarbeider	2
2.3	Rettspraksis	3
2.4	Juridisk teori	3
2.4.1	Lignings-ABC	3
2.5	Reelle hensyn	4
<u>3</u>	<u>VEDLIKEHOLD</u>	<u>5</u>
3.1	Utgangspunkt	5
3.2	Begrepet driftsmiddel	5
3.3	Vedlikeholdsbegrepet og vedlikeholdsobjekter generelt	6
3.4	Vilkår	7
3.5	Vedlikehold eller påkostning?	10
3.5.1	Påkostning	10
3.5.2	Hvor skal grensen trekkes?	10
3.6	Vedlikeholdsobjektet - konkret	13
3.6.1	Private gjenstander	13
3.6.2	Fast eiendom	13
3.6.3	Gjenstander som brukes både privat og i inntektsskapende aktivitet	15
3.6.4	Kombinerte bygg	15
3.7	Forholdet til avskrivningsreglene	16

3.8	Grensen mot nyanskaffelse, herunder problemstillingen ett eller flere driftsmidler	17
3.8.1	Ett eller flere driftsmidler?	17
3.9	Tilordningsspørsmål	19
3.9.1	Eierskifte, grensen mot anskaffelseskostnader	19
<u>4</u>	<u>NYANSKAFFELSE</u>	<u>21</u>
4.1	Christensen Rt. 1999 s. 1303	21
4.2	Den konkrete vurderingen	22
4.2.1	Økonomiske kriterier	22
4.2.2	Funksjonelle kriterier	23
4.3	Dissens	23
4.4	Tidligere underrettsdommer	24
4.4.1	Utv. 1995 s. 765, Gulating lagmannsrett	24
4.4.2	Utv. 1997 s. 1203, Stavanger byrett	25
4.4.3	Utv. 2000 s. 1169, Sunnmøre herredsrett	25
4.4.4	Utv. 2002 s. 477, Hålogaland lagmannsrett	26
4.4.5	Utv. 2004 s. 681, Frostating lagmannsrett	28
4.4.6	Utv. 2006 s. 71, Ytre Follo tingrett	29
4.4.7	Utv. 2006 s. 1109, Tønsberg tingrett	31
4.5	Oppsummering	31
4.5.1	Gjeldende rett	31
4.5.2	Underrettspraksis	32
<u>5</u>	<u>ENDRINGSARBEIDER</u>	<u>34</u>
5.1	Definisjon	34
5.2	Endringsarbeid i praksis	35
5.2.1	Tenkt vedlikehold	36
5.2.2	Spart vedlikehold	36
5.3	Eksempler fra underrettspraksis	36
5.3.1	Utv. 2002 s. 983, Frostating lagmannsrett	37

5.3.2	Utv. 2000 s. 906, Stjør- og Verdal herredsrett	38
5.3.3	Utv. 2007 s. 1351, Bergen tingrett	40
5.3.4	Utv. 2001 s. 1345, Namdal herredsrett	40
5.3.5	Utv. 1998 s.1299, Gulating lagmannsrett	41
5.4	Aktiv eller passiv endring?	41
5.5	Oppsummering	42
<u>6</u>	<u>POST FOR POST ELLER HELHETSVURDERING?</u>	<u>43</u>
6.1	Uriktige eller ufullstendige opplysninger	43
6.2	Rettspraksis	44
6.2.1	Utv. 1996 s. 1248, Skien og Porsgrunn byrett	44
6.2.2	Utv. 1998 s. 1299, Gulating lagmannsrett	44
6.2.3	Utv. 2008 s. 1012, Gulating lagmannsrett	46
6.3	Oppsummering	48
<u>7</u>	<u>ARBEIDER SOM PÅGÅR OVER FLERE ÅR</u>	<u>49</u>
7.1	Endring til skattyters ugunst	50
7.2	Endring til skattyters gunst	51
7.3	Oppsummering	51
<u>8</u>	<u>OPPLYSNINGSPLIKT</u>	<u>53</u>
8.1	Frister	54
8.1.1	Rettspraksis	54
8.2	Skattyters opplysningsplikt vs. ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt	55
8.2.1	Rettspraksis	56
8.3	Strengere profesjonsansvar?	57
8.4	Tilleggsskatt	57

8.5	Beregningsgrunnlag	58
<u>9</u>	<u>PROSESSUELLE SPØRSMÅL- VARSEL</u>	<u>60</u>
<u>10</u>	<u>TIDFESTING</u>	<u>62</u>
<u>11</u>	<u>AVSLUTNING</u>	<u>63</u>
<u>12</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>65</u>
12.1	Bøker/artikler:	65
12.2	Elektroniske dokumenter og databaser	65
12.3	Lover	65
12.4	Forarbeider	66
12.5	Dommer	66
12.5.1	Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål	66
12.6	Uttalelser fra Sivilombudsmannen	67

1 INNLEDNING

Vedlikehold er viktig i dagens samfunn. Vedlikehold bidrar til rasjonell utnyttelse av ressurser, og står som en motsats til den bruk og kast mentaliteten som kjennetegner så mange av de mer velstående sivilisasjoner i vår tid. De gunstige fradragsreglene for vedlikeholdsutgifter oppfordrer til inntektsskapning i samfunnet.

Denne oppgaven tar for seg den skatterettslige behandlingen av vedlikeholdsutgifter, hvordan man skiller disse fra andre utgifter som ikke er direkte fradragsberettiget, og de problemer som oppstår i forhold til grensedragningen i praksis.

Vedlikeholdsproblematikken berører en rekke tilstøtende temaer som det er nødvendig å gå inn på for å fremme hele bildet. Dette må nødvendigvis bli noe kortfattet, da oppgaven ikke rommer fullstendig utredninger av alt som er relevant for å belyse problemstillingen.

Temaet *vedlikehold* hører inn under den videre problemstillingen, grensen mellom direkte fradragsrett og aktiveringsplikt, og er ansett som et særlig viktig utslag av denne. Andre temaer som sorterer under samme problemstilling vil ikke bli behandlet i oppgaven.

I forhold til begrepsbruken er enkelte presiseringer nødvendig. Med uttrykket *rehabilitering* forstås både vedlikehold og påkostning. Begrepene *objekt*, *formuesobjekt*, *gjenstand* og *driftsmidler* brukes noe om hverandre, dette for å få til en mer variert språkbruk. Unntak er de stedene der det er begrepets nærmere innhold som defineres. *Formuesobjekt* er det begrepet som oftest benyttes. Det er kanskje ikke så heldig siden uttrykket er tungt og ikke klinger spesielt smidig. Det er imidlertid det eneste nøytrale uttrykk som ikke utelukker noen av de objekter som vedlikeholdsproblematikken berører.

2 RETTSKILDER

2.1 Lov

Vedlikeholdsutgifter er direkte fradragsberettiget ved inntektsligningen etter Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven, sktl.) av 26. mars 1999 nr 14. Fradragsretten er hjemlet i hovedregelen om fradrag i § 6-1 (1), og § 6-11 som gjelder vedlikehold av driftsmidler. § 6-11 er en presiserende bestemmelse; den verken utvider eller innskrenker anvendelsesområdet til hovedregelen. Det betyr av tolkningen av § 6-11 ikke kan avvike fra det som følger av § 6-1. I bestemmelsene gjenfinnes flere av de prinsipper som ligger bak skattelovgivningen generelt. Skatteevneprinsippet, ”dvs. prinsippet om at skattebelastningen skal fordeles ut fra subjektenes evne til å bære den”¹, står sentralt, og kommer særlig tydelig til uttrykk gjennom skattelovens fradragsregler. Det er flere bestemmelser i skatteloven som er relevante dersom man skal få klarhet i hele problematikken rundt vedlikeholdsfradraget. Avskrivningsreglene i § 6-10 og § 14-40 flg har en viktig siden mot reglene om vedlikeholdsfradrag, se avsnitt 3.7. Vedlikeholdsutgifter tidfestes etter den alminnelige regelen om tidfesting i § 14-2 (2), se avsnitt 10.

I Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven, lignl) av 13. juni 1980 nr. 24 reguleres ligningsmyndighetenes fremgangsmåte i skattesaker. Enkelte bestemmelser i lignl. er særlig sentrale i forhold til problemstillingen om grensen mellom vedlikehold/påkostning og nyanskaffelser. Disse er § 4-1 om opplysningsplikt, § 8-1 som gir ligningsmyndighetene kompetanse til å endre skattyters fordeling av kostnader til hhv. vedlikehold og påkostning, samt fristreglene for endring av ligninger § 9-6.

2.2 Forarbeider

Skattelovens § 6-1 og 6-11 sier ingenting om hvordan man konkret skal gå fram når man skal skille vedlikeholdsutgifter fra utgifter til påkostning, samt grensen mot nyanskaffelse. Forarbeidene presiserer bestemmelsene noe, men gir heller ikke særlig veiledning i forhold til hvordan grensen skal trekkes i praksis. Det mest relevante forarbeidet er Ot.prp. nr 86 1997-1998.

¹ Zimmer (2005) s. 32

2.3 Rettspraksis

Skattesaker behandles ofte av domstolene. Høyesterett har avsagt få dommer vedrørende prinsippspørsmål omkring vedlikeholdsutgifter. Det er derimot rikelig med underrettspraksis, som belyser problemstillingen i praksis. Hierarkisk rangerer ikke underrettspraksis høyt som rettskilde, men har betydelig illustrasjonsverdi, og står sentralt for mye av den teori som er skrevet på dette rettsområdet.

2.4 Juridisk teori

Temaet vedlikeholdsutgifter er *ikke* lite behandlet i juridisk teori. Det er imidlertid påfallende mye av det som er skrevet som er ganske likt. Syversens artikkel i Revisjon og regnskap 1996 nr. 2, 3 og 4 er nok det mest fullstendige verk som er skrevet om vedlikeholdsutgifter, og det er interessant å se hvor mye nettopp denne artikkelen henvises til i rettspraksis, inkludert Høyesterettspraksis. Det henvises også stadig til Syversen i juridisk teori, og Syversens egne kommentarer i skattelovkommentaren 2003-2004 er skrevet med utgangspunkt i artikkelen.

I denne oppgaven gjenfinnes nok også mye av Syversens argumenter fra – 96 artikkelen. Det er et utførlig og velformulert arbeid, og det er ikke særlig rasjonelt i å skrive om egne formuleringer i den hensikt å unngå å ligne Syversen.

2.4.1 Lignings-ABC

Det er ikke mulig å skrive en oppgave om vedlikeholdsutgifter uten å forholde seg til Lignings-ABC. Det er faktisk ganske forstyrrende for jusstudentenes oppfatning av rettskildebildet, fordi man gjennom hele studiet blir advart mot å anvende Lignings-ABC, på samme måte som barn blir advart mot å ta i mot godteri fra fremmede. Formelt har Lignings-ABC samme rettskildestatus som juridisk litteratur, men i praksis har den mye større betydning. Lignings-ABC er ligningsmyndighetenes primærrettskilde. De løsninger som følger av ABC er til en viss grad uttrykk for ligningspraksis, og vil bli lagt til grunn for de vedtak som fattes av ligningsmyndighetene. Vedlikeholdsproblematikken er bredt omtalt, og på dette

området avspeiler Lignings-ABC det rettskildebildet som kommer til uttrykk gjennom retts- og ligningspraksis samt administrative uttalelser.

2.5 Reelle hensyn

Skatteretten er et særlig gjennomregulert område, og det etterlater ikke så mye plass til reelle hensyn. Reelle hensyn nevnes sjelden uttrykkelig i domspremissene, men det betyr ikke at de ikke kan være med på å påvirke utfallet også i saker på skatterettens område. For eksempel kan det tenkes at hensynet til et rimelig resultat overfor den enkelte skattyter har vært av betydning ved utviklingen av praksis vedrørende adgang til endring av ligning til gunst for skattyter etter utløpet av treårsfristen i § 9-6 (2). Problemstillingen omtales nærmere i avsnitt 7.2.

Hensynet til et rimelig resultat kan i enkelte tilfeller begrunne utvidende og innskrenkende tolkning av lovbestemmelser. I og med at staten gjennom skattereglene griper inn i borgernes økonomiske forhold, må det kunne sies at legalitetsprinsippet står sterkt i skatteretten og reelle hensyn kan derfor vanskeligere påberopes til skatteyters ugunst. Eksempelvis la Sivilombudsmannen, i en sak som gjaldt tolkning av lignl. § 4-8, til grunn at ”det vil lettere være adgang til å bygge på en tolkning ut fra endrede samfunnsforhold når det er tale om et livsområde eller en situasjon der legalitetsprinsippet ikke gjør seg gjeldende”.²

² Sivilombudsmannens uttalelse inntatt i årsmeldingen for 2007 side 251 (somb-2007-73)

3 VEDLIKEHOLD

3.1 Utgangspunkt

Vedlikehold defineres vanligvis som arbeid som utføres på en formuesgjenstand for å bringe den tilbake i samme stand som da den var ny, eller som den en gang har hatt.³

Utgifter som påløper i tilknytning til slike arbeider er fradragsberettiget ved inntektsligningen. Det følger av hovedregelen om fradrag i sktl. § 6-1, og presiseres nærmere i § 6-11.

Bestemmelsen lyder:

”§6-11. Vedlikehold og forsikring av hus, skip og annet driftsmiddel. Det gis fradrag for kostnad til vedlikehold og forsikring av hus samt lignende kostnad for skip, fiskebåt og annet driftsmiddel. Det gis ikke fradrag ved skattefri bruk av egen bolig eller fritidsbolig, jf. kapittel 7”.

3.2 Begrepet driftsmiddel

Skatteloven har i utgangspunktet ingen begrensninger med hensyn til hvilke objekter reglene om vedlikeholdsfradrag kommer til anvendelse på. Foruten hus, skip og fiskebåter omfatter bestemmelsen i § 6-11 også ”annet driftsmiddel”. Regelens anvendelsesområde bestemmes dermed av hva som ligger i begrepet *driftsmiddel*.

Syversen definerer driftsmiddel slik:

”Med betegnelsen ”driftsmiddel” menes gjenstander som er ervervet for å bli benyttet i et skattepliktig inntektsverv og/eller faktisk blir brukt på denne måten.⁴

³ Ot.prp.nr. 86 (1997-1998) s.60

⁴ Syversen (1996) s. 89

Begrepet brukes først og fremst om fysiske gjenstander.⁵ Formuleringen i den gamle skatteloven av 1911, § 44 (1) b, som tilsvarer nåværende lovs § 6-11, ble forstått slik at bare fysiske gjenstander var omfattet.⁶

Det er i dag ikke tvilsomt at både immaterielle verdier og finansielle objekter er å anse som driftsmidler når de faller inn under definisjonen ”gjenstander som er ervervet for å bli benyttet i et skattepliktig inntektserverv og/eller faktisk blir brukt på denne måten”. Varer regnes derimot ikke som driftsmidler. Eventuelle vedlikeholdskostnader som påløper før varen blir solgt, eller avhendet på annen måte, må aktiveres som en del av varens kostpris.

3.3 Vedlikeholdsbegrepet og vedlikeholdsobjekter generelt

I forhold til spørsmålet om hva slags objekter vedlikeholdsfradrag er aktuelt for, ligger den virkelige begrensingen i hva man legger i selve vedlikeholdsbegrepet. Mange forbinder nok vedlikehold først og fremst med reparasjon av formuesobjekter på grunn av slitasje eller skader. Men begrepet vedlikehold i skattelovens forstand, må fortolkes videre enn etter en mer tradisjonell oppfatning. Gjems Onstad eksemplifiserer med maling av lokaler for å tilpasse seg til nye motefarger.⁷

De aller fleste arbeider man kan tenke seg foretatt på en formuesgjenstand, vil kunne kvalifisere som vedlikehold etter skatteloven. Det avgjørende er at arbeidene på formuesobjektet ikke er mer omfattende enn det som er nødvendig for å sette formuesobjektet tilbake i den stand det engang har vært.

Som et ledd i vedlikeholdsarbeidene kan det bli nødvendig å skifte ut deler av formuesobjektet. Dette er uproblematisk i forhold til retten til vedlikeholdsfradrag, men det forutsetter at den utskiftede delen virkelig er en del av formuesobjektet. Med andre

⁵ Skattelovkommentaren 2003-2004, kommentar til § 6-11, punkt 1.2

⁶ Syversen (1996) s. 88

⁷ Gjems-Onstad (2009) s.123

ord at det ikke dreier seg om to selvstendige formuesobjekter. Denne problemstillingen vil bli behandlet senere i avsnitt 3.8.1.

I likhet med fysiske gjenstander må immaterielle verdier, som forretningsverdi, patenter og lignende også vedlikeholdes. Dette faller nok utenfor det man vanligvis forbinder med vedlikehold, men kostnader i forbindelse med slikt vedlikehold er utvilsomt fradragsberettiget.

I Norsk lovkommentar uttales følgende om vedlikehold av finansielle objekter:

”Det er neppe praktisk med vedlikehold av finansielle objekter. For eksempel vil innskudd for å ”vedlikeholde” et tapt aksjeinnskudd ikke ha karakter av vedlikeholdsutgift i skattemessig forstand, og hjemmel for eventuelt fradrag må søkes i andre regler (realisasjonstap § 10-31 annet ledd eller tap i næring § 6-2 annet ledd)”.⁸

Av forenklingshensyn omhandler fremstilling i det følgende kun fysiske objekter.

3.4 Vilkår

Vedlikeholdsfradrag forutsetter at kostnaden har tilknytning til inntektsskapende aktivitet jfr. § 6-1, første punktum. Motsatsen er privatkostnader som ikke fradragsberettiget. Dette følger av hovedregelen i § 6-1 og framgår også direkte av bestemmelsens annet ledd. Et typisk eksempel på privatkostnader vil være utgifter i forbindelse med vedlikehold på egen bolig eller fritidsbolig.

Det er uten betydning for fradragsretten om kostnaden relaterer seg til nærings- og kapitalvirksomhet eller arbeid, men i praksis fanges de fleste kostnader relatert til arbeidsinntekt opp av bestemmelsen om minstefradrag i § 6-30.

En viktig presisering er at det ikke er noen forutsetning at aktiviteten faktisk resulterer i inntektsskapning. Dette følger av lovteksten ved formulering ”pådratt *for* å erverve”. Med et visst forbehold vil kostnader som ble pådratt med inntektsskapning som formål

⁸ Norsk lovkommentar, note 388 til § 6-11

også være fradragsberettiget. Dette må også gjelde for kostnader som faktisk har resultert i inntektsskapende virksomhet selv om det ikke var det som var hensikten.⁹ Teorien rundt denne problemstillingen er nærmere definert gjennom rettspraksis.¹⁰ I tilknytning til dette kan det trolig heller ikke stilles noe krav om at den inntektsskapende virksomheten som kostnaden knytter seg til er i kontinuerlig drift/bruk.¹¹ Eksempelvis avskjæres ikke fradragsretten av at en utleiebolig midlertidig står tom.

Spørsmålet om det er tilstrekkelig tilknytning mellom kostnad og (potensielt) inntektsskapende virksomhet er en omfattende juridisk problemstilling, som ikke kan drøftes generelt innenfor rammene av denne oppgaven. I avsnitt 3.6 drøftes tilknytningsvilkåret konkret i forhold til vedlikeholdsproblematikken

Av lovteksten følger det også at fradragsretten bare gjelder bare for kostnader som faktisk er *pådratt*. En mulig kostnad vil aldri være fradragsberettiget etter bestemmelsen i § 6-1. Dette gjelder selv om det er helt sikkert at kostnaden vil oppstå på et senere tidspunkt. I begrepet *kostnad* ligger forutsetningen om at det må ha skjedd en reduksjon i skattyters formue, som følge av nettopp denne kostnaden. Mange vil nok mene at det er en kostnad selv om man etter transaksjonen sitter igjen med noe som er like mye verdt, men i forhold til § 6-1 faller slike kostnader utenfor bestemmelsens rekkevidde. Til sammen utgjør disse to elementene kjernen i det såkalte oppofrelsesvilkåret.

Her finner vi også forklaringen på at et driftsmiddels kjøpesum ikke er direkte fradragsberettiget. Anskaffelse av driftsmidler, og andre formuesobjekter, er kun en ombytting av verdier og innebærer ingen oppofrelse. Det avgjørende blir om gjenstanden har varig verdi utover anskaffelsesåret.

I forhold til vedlikeholdsutgifter blir konsekvensen av oppofrelseskravet at fradragsretten er knyttet til selve utbedringskostnaden, og ikke til det faktum at formuesobjekter synker i verdi som følge av slitasje, skade, eller lignende. For slikt

⁹ Syversen (1996) s.120-121

¹⁰ Rt. 1981 s.256

¹¹ Syversen (1996) s.91

verdifall er det avskrivningsreglene som kommer til anvendelse. Vedlikeholdskostnader relaterer seg til forhold som ligger tilbake i tid. Hensikten med vedlikeholdet er å gjenopprette den tilstand som en gang har vært.

Endelig avhenger fradragsretten for vedlikeholdskostnader av at det faktisk var behov for vedlikehold på formuesobjektet. Om dette uttaler Syversen (1996) s.121:

”Dersom det overhodet ikke foreligger noe behov for å foreta et bestemt arbeid, kan utgiftene ikke karakteriseres som vedlikehold, og fradragsrett vil ikke foreligge med mindre skattyter kan påberope seg at utgiften av andre grunner er egnet til å fremme et inntektsformål”.

Dette må kunne sies å følge av en tolkning av vedlikeholdsbegrepet. Nettopp det å sette et formuesobjekt tilbake i den stand den en gang har vært, indikerer at det nettopp er *behov* for vedlikehold. Det er ikke tilstrekkelig at et formuesobjekt må forbedres som følge av offentlig påbud.¹²

Kravet om reelt vedlikeholdsbehov er ikke det samme som at kostnaden må være en *nødvendig* forutsetning for inntektsskapning. Dette er slått fast i rettspraksis.¹³

Nødvendighet er et strengt kriterium, og et slikt vilkår harmonerer ikke så godt med de hensyn som ligger bak fradragsreglene. Som regel er det hensiktsmessig å vedlikeholde før formuesobjektet er så utbrukt at det blir nødvendig med totalrenovering. Dette er fullt forenelig med fradragsreglene. Videre er det mer nærliggende at man overskrider grensen mot nyanskaffelse dersom vedlikeholdet utsettes i det lengste.

Skattyter kan velge å vedlikeholde etter et fast intervall fremfor etter behov, men i slike tilfeller reduseres vedlikeholdsfradraget forholdsmessig.¹⁴

¹² Utv. 2002 s. 1028

¹³ Rt. 1991 s. 1182

¹⁴ Lignings- ABC 2010 emne: Vedlikehold, punkt 5.4

3.5 Vedlikehold eller påkostning?

3.5.1 Påkostning

Vedlikehold må avgrenses mot alt annet arbeid som foretas på formuesobjektet. Ettersom det bare er vedlikeholdsutgifter som er fradragsberettiget, er det ikke nødvendig uttømmende å definere hva som faller utenfor. Fellesbetegnelsen ”påkostninger” benyttes for alt arbeid som ikke er vedlikehold, uavhengig av de enkelte arbeiders individuelle karakter. Utgifter som påløper i forbindelse med påkostninger, må aktiveres som en del av objektets inngangsverdi, og kommer først til fradrag ved realisasjon. For driftsmidler som faller inn under bestemmelsene i § 6-10 og § 14-40, føres påkostninger inn på saldo og avskrives sammen med driftsmiddelets kostpris.¹⁵

3.5.2 Hvor skal grensen trekkes?

Det å trekke grensen mellom vedlikehold og påkostning har vist seg ikke å være så enkelt i praksis. Hovedårsaken til dette er at den stadige utviklingen i samfunnet gjør det mer komplisert å vurdere hva som *i dag* tilsvarer samme stand som den objektet en gang har hatt. Nærmere bestemt vanskeliggjør utviklingen av nye materialer og teknologisk modernisering den rene konservering av formuesobjekter. Slik konservering er da heller ikke hensikten med reglene om vedlikeholdsfradrag.

Sammenligningsgrunnlaget blir hvilken *relative* standard formuesobjektet hadde da det var nytt; lav, normal eller høy.¹⁶ Retten til vedlikeholdsfradrag er forutsatt av at man holder seg innenfor den samme relative standard. I vurderingen legges det vekt på både fysisk/tekniske og økonomiske kriterier.¹⁷

Etter fysisk/tekniske kriterier vurderer man hvordan formuesobjektet fremtrer visuelt før og etter arbeidene, samt om det er tilført nye funksjoner. Etter økonomiske kriterier ser man derimot på om formuesgjenstanden har økt i verdi.

¹⁵ Skatteloven § 14-40 (3)

¹⁶Utv. 1975 s.586 (FIN)

¹⁷ Syversen (1996) s. 122 og 126

Så langt det er mulig må hvert element i arbeidet vurderes separat. Det kan være både standardøkning og nedgang innenfor samme rehabiliteringsprosjekt, men man kan ikke motregne og si at man i snitt har holdt seg innenfor samme standard.¹⁸ Det ville i praksis innebære unngåelse av regelen om at utgifter til påkostning er aktiveringspliktige. Det finnes ingen støtte for en slik ”motregningsløsning” i lovverket, og heller ikke i rettspraksis og juridisk teori.

Det er ikke bare materialvalget som bestemmer hvilket standardnivå formuesobjektet holder. Hvordan arbeidene er utført er en like viktig faktor. Malerarbeid utført av en profesjonell kunstmaler vil gi formuesobjektet en annen standard enn om arbeidene utføres av *alminnelige* fagfolk.

Vedlikeholdsfradrag er ikke forutsatt av at man alltid velger billigste materiale og utførelse; her eksisterer ingen beløpsbegrensning. Kostnadene ved å skifte ut en innredning med marmor og kraner av gull på et eksklusivt bad, er like fullt direkte fradragsberettiget når utskiftningen er nødvendig og innenfor samme relative standard.

Fra Utv. 1995 s. 765, Gulating lagmannsrett:

”Dersom de arbeider som utføres først er å anse som vedlikeholdsarbeider, antas det heller ikke å være noen kostnadmessige begrensninger. Det vil således i prinsippet ikke ha noen betydning for spørsmålet om fradrag kan kreves at kostnadene er store, f.eks. fordi arbeidene skal utføres i gammel stil”.

Det at formuesobjektet har steget i verdi, eller har fått høyere standard som følge av arbeidene, er ikke en nødvendig betingelse for at utgiftene skal behandles som en påkostning. Verdiøkningsspørsmålet behandles nærmere under avsnittet om endringsarbeid.

¹⁸ Syversen (1996) s. 126

Det vil også være påkostning dersom formuesobjektet er tilført *noe annet* gjennom arbeidene. Uavhengig av en eventuell verdiøkning, er alle utgifter i forbindelse med slike arbeider aktiveringspliktige. Dette er mer utførlig behandlet i avsnitt 5.

På den annen side vil ikke standardheving automatisk bety påkostning. Dette er en konsekvens av at reglene må anvendes i harmoni med samfunnets utvikling. Det kan være at opprinnelig materiale ikke lenger er i bruk, eller at de er vanskelige og kostnadskrevenne å oppdrive. Vedlikehold kan dermed medføre standardheving og verdiøkning som følge av at de billigst tilgjengelige materialer er av bedre kvalitet enn de som opprinnelig ble brukt. Det samme gjelder for utførelsen. Eksempelvis er det helt andre krav for bygging og renovering av våtrom i dag enn det var tilbake i tid. Vedlikeholdet må tilfredsstillende gjeldende forskrifter, og kostnadene vil være fradragsberettiget.

Er det reelt behov for vedlikehold, avskjæres ikke fradragsretten av at formuesobjektet samtidig påkostes (inkluderer endring). Det som ikke er fradragsberettiget er de *merkostnader* som påløper som følge av påkostningen. Det klassiske eksempelet er utskifting av vinduer:

”Skiftes et koblet vindu (middels standard tidligere) med et vindu med to lags isolerglass (middels standard i dag), gis det fradrag fullt ut for disse kostnader når det var nødvendig å skifte ut vinduet. Skiftes det derimot ut med et vindu med tre lags glass (høy standard i dag), må fradraget begrenses til hva det ville koste å skifte ut vinduet med to lags glass. De resterende kostnader anses som en forbedring som må tillegges formuesobjektets kostpris (aktiveres).”¹⁹

Utv. 2002 s. 983, Frostating lagmannsrett, gjaldt rehabilitering av en bygning. Bygningen hadde opprinnelig trapp både på for- og baksiden. I stedet for å vedlikeholde begge trappene valgte skattyter å vedlikeholde baktrappen, mens trappen i fronten ble fjernet. Skattyter ble bare tilkjent vedlikeholdsfradrag for den del av kostnadene som relaterte seg til vedlikeholdet av baktrappen. I den samme saken hadde skattyter valgt å

¹⁹ Lignings- ABC 2010 emne: vedlikehold punkt 5.4

legge gulvbelegg fremfor å male det opprinnelige murgulvet. Skattyter ble tilkjent vedlikeholdsfradrag for kostnader tilsvarende maling av murgulvet.

Et annet eksempel er Utv. 2008. s 1012, Gulating lagmannsrett. Skattyter hadde skiftet ut det gamle badekaret med boblebadekar og steamdusj. Vedlikeholdsfradraget ble satt til kostnadene ved å skifte ut det gamle badekaret med en nytt av tilsvarende standard.

3.6 Vedlikeholdsobjektet - konkret

3.6.1 Private gjenstander

Kostnader pådratt i forbindelse med erverv, vedlikehold og sikring av *private* gjenstander, er som allerede nevnt ikke fradragsberettiget. Allikevel er ikke fradragsretten i prinsipp avskåret for alle gjenstander som er private i sin art. En rekke gjenstander, som man vanligvis anser som private, brukes i inntektsskapende virksomhet. Det avgjørende for fradragsretten vil være om det er tilstrekkelig tilknytning mellom kostnaden og inntektskilden. Eksempel på et tilfelle der utgifter som har tilknytning til en *privat* gjenstand kan være en musikers kostnader i forbindelse med forsikring og vedlikehold av sitt instrument. Instrumentets kostpris og eventuelle påkostninger avskrives med hjemmel i sktl. § 6-10 og følger fremgangsmåten i § 14-40 flg. Eksempelvis ble et flygel ansett som driftsmiddel i Utv. 1988 s. 3, Kristiansand byrett.

3.6.2 Fast eiendom

Vedlikeholdsutgifter på bygninger er fradragsberettiget på lik linje med andre formuesobjekter som oppfyller vilkårene i § 6-11 jfr. § 6-1. I motsetning til etter avskrivningsreglene, er boliger ikke unntatt. Igjen er forutsetningen at boligen benyttes i inntektsskapende virksomhet.

Etter endringslov av 10. desember 2004 nr.77, er fordelen ved bruk av egen bolig og fritidseiendom skattefritt. Reglene om *fritaksligning* følger av sktl. § 7-1, første og andre ledd. Før ordningen med prosentligning for boliger ble opphevet, var det et visst vedlikeholdsfradrag også for private boliger.

Fra Ot. prp. nr. 55 2000- 2001

”Departementet viser for øvrig til at skattlegging av avkastning av egen bolig gjennom prosentligning innebærer at det sjablonmessig blir gitt fradrag for vedlikehold av boligen, som vil motvirke verdiforringelse på grunn av slit og elde. Satsene som benyttes ved prosentligningen er nettosatser, hvor det med utgangspunkt i en tenkt bruttoavkastning gis sjablonmessig fradrag for kostnader som har sammenheng med denne inntektskilden, herunder vedlikeholdskostnader”.

En bolig fritakslignes selv om deler av den er utleid. Dette gjelder også dersom hele boligen leies ut over et begrenset tidsrom. Forutsetningen er at vilkårene i sktl. § 7-2 er oppfylt. Dersom hele eller deler av boligen er utleid i større omfang enn de tilfeller som subsumerer under sktl. § 7-2, skal boligen regnskapslignes/direkte lignes, og vedlikeholdsutgifter vil være fradragsberettiget. Overgang fra fritaksligning til regnskapsligning medfører reduksjon i vedlikeholdsfradraget etter bestemmelsen i sktl. § 7-10. Dette har sammenheng med at vedlikeholdskostnadene er en følge av den slitasje som har oppstått mens boligen var bebodd av eieren selv. I motsatt fall, der eieren tar i bruk en bolig som tidligere har vært regnskapslignet, vil vedlikeholdskostnader som er pådratt forut for bruksendringen, være fradragsberettiget fullt ut. Det må gjøres en forholdsmessig reduksjon i vedlikeholdsfradraget dersom eieren flytter inn før utløpet av inntektsåret.²⁰

Enkelte andre lovendringer har betydning for muligheten til å kreve direkte fradrag for vedlikeholdsutgifter. Det er ikke lenger fradragsrett for ekstraordinære vedlikeholdskostnader. Skatteloven hadde tidligere regler om dette i § 7-13. Våningshus på gårdsbruk direktelignes/regnskapslignes ikke lenger, og er nå omfattet av bestemmelsen om skattefritak for egen bruk i sktl § 7-1. Eiere av fredede og bevaringsverdige boliger kunne tidligere velge mellom prosentligning og regnskapsligning. Denne valgmuligheten eksisterer ikke lenger, og slike boliger skal i dag fritakslignes.

²⁰ Lignings ABC 2010 emne: bolig- regnskapsligning punkt 3.6

3.6.3 Gjenstander som brukes både privat og i inntektsskapende aktivitet

Når en gjenstand brukes både privat og i inntektsskapende aktivitet, vil vedlikeholdskostnader bare være fradragsberettiget for den bruk som er relatert til inntektsskapning. For bilhold er denne problemstillingen regulert i skatteloven § 6-12, men bestemmelsen gir uttrykk for et alminnelig prinsipp som har gyldighet for alle typer av løseregjenstander.²¹ Det må foretas en forholdsmessig avkortning i vedlikeholdsfradraget for den del av kostnadene som relaterer seg til privat bruk. Prinsippet er det samme som når bygninger delvis nyttes som privat bolig av eieren selv, og delvis i inntektsskapende sammenheng, se avsnitt 3.6.4. For bilhold følger fordelingen av vedlikeholdskostnader standardiserte regler i sktl. § 5-13, som direkte gjelder fastsettelsen av fordelen ved privat bruk av arbeidsgivers bil.²²

Skattyter kan ha hatt flere formål for øye med vedlikeholdet, noe som gjør det vanskelig å skille ut den del av kostnaden som relaterer seg til inntektsskapende virksomhet. I slike tilfeller blir det avgjørende for fradragsretten hva som er kostnadens hovedformål. Resultatet blir enten full fradragsrett eller ingen, jfr. *hovedformåls læren*. Denne læren er lagt til grunn i flere høyesterettsdommer, se for eksempel Rt. 1956 s. 1188, Rt. 1965 s. 954 og Rt. 2008 s. 794. Ingen av dommene gjelder vedlikeholdsutgifter direkte. Likevel må hovedformåls læren trolig legges til grunn hva gjelder vedlikeholdsutgifter, på lik linje med kostnadsfradrag i skatteloven for øvrig, bl.a. sett hen til lærens gjennomslagskraft og utbredelse.

3.6.4 Kombinerte bygg

Kombinasjonen privat bruk og inntektsskapende aktivitet er ikke aktuell bare for løseregjenstander, men er kanskje særlig praktisk for bygninger.

For kombinerte bygg, dvs. bygg som benyttes delvis til næringsformål og delvis som bolig for eieren selv, følger utgangspunktet for beregning av vedlikeholdsfradrag egne regler. Siden vedlikeholdskostnader bare er fradragsberettiget for næringsdelen, må de kostnader som relaterer seg til vedlikehold på boligdelen skilles ut. Vedlikeholdsutgifter

²¹ Zimmer (2005) s. 191

²² Zimmer (2005) s. 191

som i helhet stammer fra vedlikehold på næringsdelen, er fradragsberettiget fullt ut. Dersom en og samme kostnaden er knyttet til både bolig- og næringsformål reduseres vedlikeholdsfradraget forholdsmessig med den del som relaterer seg til privat bruk. Eksempel på en slik situasjon vil være der fasaden på hele bygget blir renoveret. Størrelsen på hhv. bolig- og næringsdelen settes etter utleieverdien, og vedlikeholdskostnadene fordeles etter samme brøk.²³ Inntekt som stammer fra hel eller delvis utleie av egen bolig er skattefritt hvis det faller inn under bestemmelsen i sktl § 7-2. I slike tilfeller vil ikke noen deler av vedlikeholdskostnadene være fradragsberettiget.

3.7 Forholdet til avskrivningsreglene

I tillegg til fradragsretten for vedlikeholdskostnader, og andre kostnader i forbindelse med erverv eller sikring av inntekt, har skatteloven i § 6-10 avskrivningsregler som skal kompensere for ytterligere verdifall, som selv ikke det beste vedlikehold kan bøte på. Bestemmelsen gjelder for driftsmiddel, men som drøftet ovenfor er dette et vidt begrep som kan favne om de fleste typer av formuesobjekter. Avskrivning følger fremgangsmåten i § 14-40 flg., og er forutsatt av at driftsmiddelet faktisk synker i verdi som følge av *slit eller elde*. Driftsmiddelets verdi oppofres gradvis gjennom dets levetid, noe som tilfredsstiller de generelle vilkårene for fradragsrett etter § 6-1.

Avskrivningsreglene virker side om side med fradragsreglene i §§ 6-1 og 6-11, og de innvirker ikke på beregningen av vedlikeholdsfradraget. Avskrivningsreglene nødvendiggjør allikevel et par presiseringer i forhold til vedlikeholdsfradrag. Enkelte driftsmidler kan ikke avskrives, fordi de ved tilstrekkelig vedlikehold ikke er ansett å være gjenstand for verdiforringelse på grunn av slit og elde. De klassiske eksemplene på slike driftsmidler er kunst, tomter og boliger. Boliger synker riktignok i verdi, men verdinedgangen anses kompensert for gjennom verdiøkningen i boligmarkedet. Men utgifter i forbindelse med vedlikehold av slike driftsmidler er fradragsberettiget på lik linje med andre driftsmidler som fyller vilkårene etter §§ 6-1 og 6-11.

²³ Skatteloven § 7-2

Det er bare varige og betydelige driftsmidler som avskrives. Varig er driftsmiddelet når det har antas å ha en brukstid på over tre år. Når driftsmiddelets kostpris er på 15.000 kr eller høyere, regnes det som betydelig.²⁴ For driftsmidler som enten ikke tilfredsstiller kravet til varighet eller betydelighet, kan kostprisen komme til direkte fradrag i anskaffelsesåret. Dette er et unntak fra oppofrelseskravet og dermed hovedregelen i § 6-1. Eventuelle vedlikeholdskostnader på ikke varige eller ikke betydelige driftsmidler er direkte fradragsberettiget, på lik linje med vedlikeholdskostnader for øvrig.

Det gjelder intet unntak fra aktiveringsplikten for påkostninger på varige og betydelige driftsmidler selv om påkostningen beløper seg til mindre enn 15 000.²⁵

3.8 Grensen mot nyanskaffelse, herunder problemstillingen ett eller flere driftsmidler

Det å vedlikeholde et formuesobjekt er ikke det samme som å gå til anskaffelse av et nytt. Dette virker kanskje innlysende, men overgangen kan være glidende.

Vedlikehold i skattelovens forstand forutsetter at formuesobjektet ikke er blitt så endret, som følge av arbeidene, at det ikke lenger kan sies å være det samme. Denne problemstillingen behandles mer utførlig i avsnitt 4.

3.8.1 Ett eller flere driftsmidler?

Det kan bli nødvendig å skifte ut deler av et formuesobjekt. Forutsatt at vilkårene i §§ 6-1 og 6-11 er oppfylt, vil utgifter i forbindelse med slike arbeider være fradragberettiget som vedlikeholdskostnader. Det er imidlertid ikke alltid like lett å avgjøre om det dreier seg om én formuesgjenstand, eller om der er flere selvstendige objekter som har en eller annen form for fysisk eller funksjonell sammenheng. Dette er også en relevant problemstilling i forhold til 15.000- kronersgrensen i § 14-40, og spørsmålet må avgjøres etter de samme kriterier.

Avgjørende er *hvor nær* den fysiske og funksjonelle sammenhengen er mellom objektene, og om det er naturlig å se dem som én enhet.²⁶ Kommer man frem til at det

²⁴ Skatteloven § 14-40

²⁵ Skatteloven § 14-40 (3)

dreier seg om flere selvstendige driftsmidler, må kostpris aktiveres og avskrives etter reglene i §§ 14-40 flg.

I en kjennelse fra klagenemnda for oljeskatt fra 1992, var ett av spørsmålene hvorvidt en bølgebryter som var installert i tilknytning til en oljeplattform, utgjorde et selvstendig driftsmiddel eller om den var en del av plattformen. Nemnda konkluderte med at bølgebryteren skulle anses som en del av plattformen forøvrig. Bølgebryteren var fysisk adskilt fra plattformen, men dens *eneste* funksjon var å beskytte plattformen mot bølger. Den funksjonelle sammenhengen ble avgjørende for klagenemndas kjennelse.²⁷

Andre objekter som ikke vanligvis regnes som eget driftsmiddel kan være motoren eller andre maskindeler i for eksempel en båt eller andre kjøretøy. Lignings-ABC har under stikkordet *vedlikehold* en utførlig oversikt over hva som er å regne som ”tilbehør” til *fast eiendom*. Reglene tilsvarer reglene vedrørende hva som skal følge med ved eiendomsoverdragelse. Det dreier seg typisk om gjenstander som det ikke ville være hensiktsmessig eller naturlig å fjerne når de først er installert. Noen eksempler er fastmonterte varmeovner, peis og sentralvarmeanlegg, fastmontert baderoms- og kjøkkeninnredning, integrerte skap, samt elektrisk anlegg.²⁸

Motsetningsvis anses eksempelvis vaskemaskiner, komfyrer og lamper som selvstendige løsøre/gjenstander, og kostnadene ved utskiftning vil ikke være direkte fradragsberettiget som vedlikehold.²⁹ Dette gjelder uavhengig av om bygget er avskrivbart, eller om det dreier seg om boliger som ikke er avskrivbare men nyttes i inntektsskapende virksomhet. For avskrivbare bygninger, har det på den annen side kommet unntaksregler som trådte i kraft med virkning for inntektsåret 2009.

²⁶ Skattelovkommentaren 2003-2004, kommentar til § 14-40 punkt 1.1.2

²⁷ Psk-19920302-D

²⁸ Lignings- ABC 2010 Emne: Vedlikehold, punkt 6.2.1

²⁹ Lignings- ABC 2010 Emne: Vedlikehold, punkt 6.2.1

”Faste tekniske installasjoner vil typisk være varmeanlegg, kjøle- og fryseanlegg, sanitæranlegg, heisanlegg o. l”.³⁰ Utskiftning av slike anlegg behandles som nyanskaffelse, og utgiftene må aktiveres på saldo sammen med kostpris.

For ikke avskrivbare bygg må det vurderes om installasjonen og bygget har en så nær fysisk og funksjonell sammenheng at de fremstår som én enhet.

Hvis dette er tilfellet vil utskifting av installasjonen være å anse som vedlikehold og kostnadene er direkte fradragsberettiget.

3.9 Tilordningsspørsmål

I forhold til vedlikeholdsfradrag er ikke tilordningsspørsmålet spesielt problematisk.

Fradraget for vedlikeholdskostnader er knyttet til objektet; det er ikke et personfradrag.

Så lenge det er eieren av formuesobjektet som påkoster vedlikeholdet, tilkommer fradraget eieren. Men dersom det er leietakeren som skal finansiere vedlikeholdet av formuesgjenstanden, skjer det ingen reduksjon i eierens formue. For leietaker anses påkostningen som en del av husleien og fradrag blir fordelt over leieperioden.³¹

Situasjonen ligner mye på forhåndsbetalt husleie som er fradragsberettiget etter sktl. § 6-1. Kostnadene kommer til fradrag som løpende driftskostnad etter hvert som de anses oppofret.

Det å finansiere vedlikeholdet kan være en del av leietakers forpliktelser etter kontrakten. Da er det leietakeren som har pådratt seg kostnaden for å *erhverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt*, og vedlikeholdsfradraget skal tilordnes vedkommende. I slike tilfeller er fradragsretten hjemlet i hovedregelen i sktl. § 6-1, og det er en forutsetning at selve leien er fradragsberettiget.

3.9.1 Eierskifte, grensen mot anskaffelseskostnader

Vedlikehold er å sette formuesobjektet tilbake til den stand det en gang har hatt. Et eventuelt eierskifte er uten betydning. Dette ble slått fast i Rt. 1940 s. 549, von Koss.

³⁰ Lignings- ABC 2010 Emne: Vedlikehold, punkt 6.2.2

³¹ Lignings ABC Emne: Driftsmiddel- allment om fradrag for inngangsverdi, punkt 6.6

Skattyter hadde ervervet en nedslitt landbrukseiendom som han totalrenoverte kort tid etter overtakelsen. Hvor godt vedlikeholdt objektet er, vil selvsagt ha en innvirkning på overdragelsessummen. Når den nye eieren gjennomfører omfattende restaurering etter overtakelsen slik som i von Koss dommen, ville det ikke være unaturlig å betrakte slike utgifter som en del av formuesobjektets anskaffelseskost. Men etter avsigelsen av von Koss-dommen er det ikke dette som er gjeldende norsk rett. Høyesterett uttalte at ”en ny eier må derfor ha den samme rett til fradrag som den tidligere eier ville hatt, om vedlikeholdsarbeidene var blitt utført i hans eiertid. Også en ny eier må med andre ord ha rett til fradrag for alle de utgifter som ligger innenfor rammen av ordinære vedlikeholdsomkostninger”.³²

Resultatet i dommen har blitt kritisert i en årrekke. I forbindelse med skatterevisjonen av 1992 ble det foreslått å endre regelen slik at formuesobjektet bare skulle kunne vedlikeholdes tilbake til den stand det hadde på ervervstidspunktet. Dette var Aarbakkegruppens standpunkt i NOU 1989:14.³³ Det var prinsipiell enighet rundt forslaget, men det resulterte likevel ikke i noen lovendring. Det er ansett som uheldig når skattereglene, som i dette tilfellet, får så sterkt påvirkning ved valg av handlingsalternativer. For kjøper vil det være svært fordelaktig å anskaffe et nedslitt driftsmiddel for deretter å sette det i stand etter overtakelsen. Den enkelte skattyter kan imidlertid ikke kritiseres for best mulig å tilpasse seg til skattereglene.

³² Rt. 1940 s. 594

³³ NOU 1989 nr. 14 s. 279

4 NYANSKAFFELSE

Gjentatt vedlikehold og reparasjoner over en årrekke kan medføre at formuesobjektet etter hvert blir vesentlig forandret. Reglene om vedlikeholdsfradrag er fleksible og gir rom for slike forandringer der det anses som nødvendig og hensiktsmessig. Det er i teori og praksis antatt at det er en grense for hvor omfattende vedlikeholdsarbeider kan være før formuesobjektet ikke lenger kan anses å være det samme i skatterettslig forstand. I slike tilfeller skal *samtlig*e kostnader aktiveres som en del av objektets kostpris.

Problemstillingen er ikke relevant der vedlikeholdet/rehabiliteringen blir utført gradvis over lengre tid, som nevnt ovenfor, selv om formuesobjektet fremstår som et annet enn det opprinnelige, alle utførte arbeider tatt i betraktning. Som et ledd i vedlikehold kan det bli nødvendig å skifte ut enkelte deler av et formuesobjekt. Hvorvidt utskiftningen skal behandles som nyanskaffelse avhenger av den utskiftede delens tilknytning til resten av objektet. Se mer om dette i avsnitt 3.8.1: ett eller flere driftsmidler.

4.1 Christensen Rt. 1999 s. 1303

I likhet med det å skille vedlikehold fra påkostning, kan heller ikke spørsmålet om hvor grensen mot nyanskaffelse skal gå, løses ved tolkning av lovteksten. Grensen mot nyanskaffelse var til behandling i Høyesterett i Rt 1999 s. 1303, Utv. s 1400, Christensen. Det var utført svært omfattende arbeider på Christensens eiendom. I sin selvangivelse i de påfølgende år fordelte han kostnadene med en del til påkostninger og resten som vedlikehold. Høyesterett måtte avgjøre hvorvidt bygningen fremsto som den samme som før rehabiliteringen, eller om det i realiteten dreide seg om en nytt bygg. Førstvoterendes utgangspunkt er å vurdere hvor mye som fortsatt er igjen av den gamle bygningen. Han viser til og støtter seg på Aarbakkes uttalelse i skattelovkommentaren 1997-1997:

”...det gamle på denne måten bare er en mindre vesentlig del av den ferdige gjenstand, kan ingen del av utgiftene regnes som vedlikeholdsomkostninger. Man har her anskaffet

en ny gjenstand og ingen del av omkostningene kan trekkes fra som vedlikeholdsomkostninger".³⁴

Førstvoterende trekker frem fysisk/tekniske og økonomiske kriterier som de relevante momenter i en slik *vesentlighets*vurdering.

4.2 Den konkrete vurderingen

Kort oppsummert var det som stod igjen etter rehabiliteringen ikke stort annet enn grunnmuren og reisverket fra den opprinnelige bygning. Trappehuset var det gamle, i likhet med en inngangsdør, takstein samt automatsikringer. Foruten dette var kun en mindre del av de opprinnelige materialer gjenbrukt i den "nye" bygningen.

Førstvoterende anså situasjonen dit hen at "... det [var] oppført et nytt hus på den tidligere rammen".

4.2.1 Økonomiske kriterier

Førstvoterende foretar en sammenligning av verdien av gjenværende bygningsmasse i forhold til de totale kostnader ved rehabiliteringen. Kjøpesummen for eiendommen, inkludert tomt, utgjorde bare omlag en tredjedel av de totale omkostninger.

Førstvoterende konkluderte med at gjenværende bygningsmasse ikke kunne utgjøre mer enn "... mindre vesentlig del av bygget i den skikkelse det nå har".³⁵

I førstvoterendes votum kommer de økonomiske betraktninger inn fra to ulike innfallsvinkler. Den første er som nevnt like ovenfor; når man skal ta stilling til hvor mye som er i behold av den opprinnelige bygningsmasse. Rent konkret beregner førstvoterende verdien av det gjenstående, men kroner og øre er også en praktisk målestokk for å komme frem til hva som faktisk står igjen av den gamle bygningen. Dette er også Syversens standpunkt i 1997 artikkelen.³⁶

³⁴ Rt. 1999 s. 1303

³⁵ Rt. 1999 s. 1303

³⁶ Syversen (1996) s.125

I tillegg kommer spørsmålet om formuesobjektets verdi på overdragelsestidspunktet inn som egen økonomisk betraktning. Ligningsmyndighetene hevdet på subsidiært grunnlag at bygningen, på det tidspunkt da skattyter ervervet den, hadde mistet ”det vesentligste av sin økonomiske verdi”, og at den dermed etter rehabiliteringen fremsto som en nyanskaffelse. Førstvoterende gikk ikke inn på denne problemstilling da ligningsmyndighetene allerede hadde fått medhold i sin prinsippale anførsel. Dermed er ikke dette spørsmålet rettskraftig avgjort. Det må allikevel kunne sies at praksis og teori på området ikke gir grunn til å oppstille noen regel der alle tilfeller hvor formuesobjektet har ”tapt det vesentligste av sin økonomiske verdi” automatisk skal behandles som nyanskaffelser.

4.2.2 Funksjonelle kriterier

Ut fra premissene er det tydelig at bygningen etter rehabiliteringen hadde gjennomgått en viss funksjonsendring. Fra tidligere å være i bruk utelukkende som forretningseiendom, var nå halvparten av 2. etasje, samt loftet, innredet til leiligheter. I tillegg var kjelleren utbygget til lagerrom. Førstvoterende behandler ikke hvilken betydning dette har for det endelige resultat. En mulig årsak til dette kan være at de funksjonelle kriteriene her trekker i samme retning som de øvrige i saken. Antagelig kan man slutte at fysiske, bygningstekniske og økonomiske kriteriene veier tyngre enn de funksjonelle.

4.3 Dissens

Dommen ble avsagt med dissens. Mindretallet, bestående av én dommer, la større vekt på konsekvenshensyn og samfunnsøkonomiske betraktninger. Det var ikke tvil om at rehabiliteringen hadde elementer av vedlikehold i tillegg til at det var utført omfattende modernisering og utskiftninger. Han påpekte også at det ikke ville være problematisk å skille fra hverandre kostnadene tilhørende vedlikeholdsarbeid og påkostninger og heller ikke kostnader i tilknytning til (ny)anskaffelser. Mindretallet uttalte følgende:

”Hadde den ankende part gjort arbeidene i to omganger, dvs. først utført vedlikeholdsarbeidene ved å sette eiendommen i samme stand som tidligere – for så

deretter å iverksette modernisering, påkostning og nyanskaffelser i forbindelse med nyinnredning av eiendommen, måtte man åpenbart ha godtatt fradrag etter loven”.

Også denne dommen er kritisert i ettertid. Kritikken går stort sett ut på at førstvoterende har lagt en så streng norm til grunn for grensedragningen. Den dissenterende dommerens votum viser at en slik regel kan føre til løsninger som ikke fullt ut tar hensyn til effektiv utnyttelse av ressurser. Resultatet i Christensen-dommen gjør heller ikke rettskildesituasjonen mer forutsigbar for individene. Nettopp forutsigbarhet er et hensyn som tilstrebes etterlevet både i lovgivningen og i rettspraksis.

Prejudikatlæren er ikke til hinder for at Høyesterett i senere saker kan avvike fra resultatet i Christensen-dommen. Det gjelder spesielt for saker som er så konkrete som i dette tilfellet. Gjennom metoden *distinguishing the case* er det lettere å finne en begrunnelse for å avvike fra tidligere saker.

Det er ingen grunn til å ha for store forhåpninger om noen ny Høyesterettsdom i overskuelig fremtid som skal gi svar på om Høyesterett vil følge opp den relativt strenge linjen som er lagt til grunn i Christensen-dommen. Det er lite Høyesterettspraksis på dette rettsområdet, noe som antagelig har sin rasjonelle forklaring i at slike saker har nokså begrenset praktisk betydning utover den enkelte sak. Til sammenligning ble også Von Koss- dommen avsagt under dissens, og den er også kritisert i ettertid. Til tross for dette har det i løpet av de 70 årene som har gått, ikke vært noen lignende sak til behandling i Høyesterett.

4.4 Tidligere underrettsdommer

Rettspraksis fra tiden før Christensen-dommen samsvarer i stor utstrekning med dommens resultat.

4.4.1 Utv. 1995 s. 765, Gulating lagmannsrett

I utv. 1995 s. 765 var det foretatt omfattende rehabiliteringsarbeider på et gammelt hus. Bortsett fra to tredjedeler av husets opprinnelige tømmervegger, som var beholdt

innenfor ny ytterkledning, samt teglsteiner og den gamle ytterdøren, var alt annet nytt. Huset fremsto som en nyanskaffelse. I tillegg til fysisk/tekniske kriterier la lagmannsretten vekt på at huset hadde ”mistet det vesentlige av sin verdi”. Retten bruker begrepet ”påkostning” for de tilfeller der man i realiteten står overfor et nytt skatteobjekt. Dette medfører ingen realitetsforskjell. Resultatet blir uansett at kostnadene må aktiveres, men en slik begrepsbruk kan bidra til sammenblanding av to separate rettsspørsmål, jfr. avsnitt 5 om endringsarbeid.

4.4.2 Utv. 1997 s. 1203, Stavanger byrett

Skattyter hadde fradragført 25 prosent av kostnadene i forbindelse med rehabilitering av sjøhus som vedlikeholdskostnader. Byretten var enig med ligningsmyndighetenes i at samtlige kostnader var aktiveringspliktige. Av hensyn til hensiktsmessighet, og for å holde seg innenfor de offentlige tillatelser som var gitt i forbindelse med arbeidene, ble det nødvendig å rive ned en stor del av bygningsmassen. Etter rehabiliteringen fremsto sjøhusene som et nytt skatteobjekt.

Retten uttalte at:

”Bruksmessig fremstår lokalene nå av høy og moderne standard, godt isolert og ventilert. Funksjonsmessig er utbytelsen endret fra butikk/lager til bank/kontorlokaler og leiligheter”.

Her har retten bygget på et fysisk/teknisk og funksjonelt vedlikeholdsbegrep.

4.4.3 Utv. 2000 s. 1169, Sunnmøre herredsrett

I utv 2000 s. 1169 ga retten skattyter medhold i at de utførte arbeider ikke hadde vært så omfattende at det ikke lenger dreide seg om et nytt skatteobjekt. Om de utførte arbeider uttalte retten:

”Den grunnleggende fysiske strukturen i Sorenskriver Bullsgt. 10 er den samme. Grunnmur og fasade er behold og rominndelingen er i det alt vesentligste den samme. Takbjelkene er stort sett i behold og samme takstein er benyttet på ny”.

Bygningen hadde ikke gjennomgått noen funksjonsendring som følge av rehabiliteringsarbeidene. Skattyter kjøpte eiendommen for en pris som lå rett under tomteverdien. Dette tydet på at bygningen ved ervervet hadde ”tapt det vesentligste av sin økonomiske verdi”. De totale kostnader ved rehabiliteringen beløp seg til omtrent en tredjedel av det man antok før arbeidene ble påbegynt. Av dette sluttet retten at bygningen nok var mer verdt enn det kjøpetaksten ga grunn til å tro. Også i denne dommen har fysisk/tekniske kriterier og funksjonelle kriterier vært avgjørende. De økonomiske forhold pekte i motsatt retning, men dette ble ikke tillagt avgjørende vekt.

4.4.4 Utv. 2002 s. 477, Hålogaland lagmannsrett

Utv. 2002 s. 477 berører spørsmålet om hvordan vedlikeholdsutgifter avgrenses mot anskaffelseskostnader. Skattyter hadde bygget opp et produksjonsanlegg for reker. En betydelig del av produksjonsutstyret var kjøpt brukt fra flere nedlagte anlegg. Før produksjonen kunne settes i gang utførte skattyter nødvendig vedlikehold, deriblant omfattende utskiftninger på produksjonsutstyret. Skattyter fordelte utgiftene mellom anskaffelseskostnader og kostnader til vedlikehold på det brukte utstyret.

Lagmannsretten formulerte problemstillingen slik: ”... om de utgiftsførte beløpene... skulle ha vært aktivert som anskaffelseskostnader i forbindelse med investering i nytt rekeproduksjonsutstyr og avskrevet i samsvar med skattelovens § 44 A”³⁷

Etter en gjennomgang av sakens faktiske omstendigheter konkluderte lagmannsretten med at anlegget var å betrakte som en nyanskaffelse. Samtlige kostnader, også de som isolert sett fremsto som vedlikeholdsutgifter, måtte dermed aktiveres som del av anleggets kostpris.

³⁷ Tilsvarende nåværende skattelovs § 14-40 flg.

Denne dommen nærmest oppfordrer til ytterligere refleksjoner. Først av alt skal det bemerkes at problemstillingen og lagmannsrettens konklusjon ikke samsvarer fullt ut. Skattyter prosederte blant annet på at spørsmålet om nyanskaffelse ikke hadde vært et tema under ligningsmyndighetenes behandling av saken. Lagmannsretten behandlet spørsmålet, men kom til at skattyter ikke kunne få medhold på dette grunnlag. I dette ligger også en erkjennelse av at spørsmålet om grensen mellom vedlikehold og anskaffelseskostnader på den ene siden og grensen mot nyanskaffelse på den andre, er to separate problemstillinger.

Etter at Høyesterett avsa dommen i Rt. 1940 s. 549 har det vært gjeldende rett at eier av et formuesobjekt har krav på vedlikeholdsfradrag for utgifter som relaterer seg til forhold på tidligere eieres hånd. Avgjørelsen ble avsagt med dissens, og er i ettertid kritisert fra flere hold. Synspunktet har vært at det ved erverv av nedslitte og tilnærmet verdiløse gjenstander, ville vært mer naturlig å betrakte den nye eierens utgifter for å sette i stand objektet som en del av anskaffelseskostnadene. I forbindelse med skattereformen av 1992 ble det da også foreslått en lovendring på dette området, se avsnitt 3.9.

I forhold til problemstillingen om grensen mot nyanskaffelse bemerkes det at denne dommen følger en annen metode enn øvrige dommer som behandler tilsvarende spørsmål. Retten foretar ingen vurdering av hva som fysisk er å finne igjen av de opprinnelige driftsmidler. Når det gjelder de økonomiske forhold uttaler retten ”uten at det tillegges særlig betydning nevnes også at pillemaskinene ble anskaffet for til sammen ca. 700-800 000, mens de utgiftsførte beløp utgjør til sammen kr 1.500.000”.

Samtlige avgjørelser i dette materialet tar utgangspunkt i nettopp fysisk/tekniske og økonomiske kriterier når grensen mot nyanskaffelse skal fastsettes. Etter Rt. 1999 s. 1303 er denne fremgangsmåten gjeldende rett. Lagmannsretten viser til og med til denne dommen i det den anser saksforholdet i de to dommene for sammenlignbart.

Det kan være grunn til å stille spørsmål om skattyter kunne ha fått medhold dersom utgiftene til vedlikehold ikke hadde utgjort en så stor del av de totale kostnader.

Til tross for noe manglende dokumentasjon er det ingenting som tyder på at skattyter hadde forsøkt å omgå reglene. Det ville i så tilfelle kunne tyde på at retten hadde et underliggende, muligens også ubevisst, pønalt motiv for å avsi dom i favør av ligningsmyndighetene. Etter rettspraksis vet vi at det til tider aksepteres svært betydelige vedlikeholdskostnader uten at grensen mot nyanskaffelse anses for overtrådt.

Dommen tilsier ulik vurdering av om et formuesobjekt som er blitt reparert og rehabilitert etter arbeidene fremstår som en nyanskaffelse, alt ettersom hva slags formuesobjekt det er tale om. Når skattyter går til anskaffelse av driftsmidler som skal brukes i produksjon, må det være normalt å ha en forutsetning om at det skal være mulig å starte opp driften innen overskuelig fremtid. I denne dommen var det overhodet ikke mulig å komme i gang med produksjonen før det var utført omfattende arbeid på de innkjøpte driftsmidlene, noe som selvsagt også kan være situasjonen når vedlikeholdsobjektet er en bygning.

I motsetning til de øvrige omtalte dommer legges det her avgjørende vekt på økonomiske kriterier. Samtlige andre dommer i dette materialet gjelder rehabilitering av bygninger og boliger. Resultatet i von Koss- dommen medfører skattemessige fordeler ved kjøp av dårlig vedlikeholdte bygninger som settes i stand etter overdragelsen. Rekkevidden av von Koss er ikke begrenset til tilfeller som gjelder fast eiendom. En slik løsning ville da heller ikke ha støtte i skattelovens § 6-11 (sktl. 1911 § 44). Dersom resultatet av denne dommen følges opp, vil det for erververe av andre driftsmidler enn bygninger vanskeligere innrømmes fradrag for vedlikeholdskostnader som påløper *før* driftsmiddelet kommer i ordinær bruk i inntektsskapende virksomhet.

Det skal sies at det i noen grad diskriminerende resultat som følger av Utv. 2002 s. 477 (lrd.), tildels bøtes på av at det etter avskrivningsreglene er forholdsvis høyere avskrivningssatser for driftsmidler av denne typen enn det er for bygninger.

4.4.5 Utv. 2004 s. 681, Frostating lagmannsrett

Skattyter eide en bygård. Han pusset opp samtlige leilighetene i løpet av en periode på 15- 20 år. Tvisten gjaldt kjellerleiligheten, som på grunn av en vannskade hadde vært

ubeboelig over lengre tid. Over lengre tid ble leiligheten benyttet som lagerlokale mens de andre leilighetene ble pusset opp. Ligningsmyndighetene antok at det omtvistede arealet hadde gjennomgått en funksjonsendring, slik at arbeidene med å sette leiligheten i stand for igjen å tjene til boligformål ikke var å betrakte som vedlikehold. Om endringer se avsnitt 5. Lagmannsretten var ikke enig i dette. Den anså det som rasjonelt og hensiktsmessig å utnytte den skadede leiligheten som lagerlokale mens oppussing av de øvrige leiligheter pågikk. Selv om oppussingen pågikk over 15- 20 år og leiligheten gjennom hele denne perioden ble brukt som lagerlokale, hadde det hele tiden vært skattyters intensjon at arealet igjen skulle nyttes til boligformål. Lagmannsretten uttalte at ”tidsforløpet i seg selv [ikke] innebærer at arealene har endret karakter fra leilighet til en annen formuesgjenstand”.

Deretter behandler retten spørsmålet om leiligheten etter rehabiliteringen fremsto som en nyanskaffelse. Ligningsmyndighetene hevdet at gjenværende boligmasse utgjorde ”en mindre vesentlig del av det ferdige resultat” både i fysisk og økonomisk forstand. Til dette uttalte retten av det var ”av vesentlig betydning at leilighetens opprinnelige struktur og bærende elementer er beholdt. Det vises særlig til at alle bærende konstruksjoner og vegger er i behold og vinduene er ikke skiftet. Selv om all innvendig panel og innredning er ny, er ytterkledningen og vinduer gammelt og leiligheten fremstår som en oppusset eldre leilighet”.

Selv om leilighetens omsetningsverdi var økt til det dobbelte etter rehabiliteringen, var dette etter lagmannsrettens syn ikke avgjørende. Også her bygger retten på et fysisk/teknisk og funksjonelt vedlikeholdsbegrep.

4.4.6 Utv. 2006 s. 71, Ytre Follo tingrett

Utv. 2006 s. 71 gjaldt rehabilitering av bolig i verneverdig område, og stammer fra tiden da det fortsatt gjaldt særregler for verneverdige boliger. Retten ga skattyter medhold i at arbeidene ikke hadde vært så omfattende at boligen fremsto som nytt skatteobjekt. Det er summen av alt utført arbeid, det som isolert sett betraktes som henholdsvis vedlikehold og påkostning, som danner grunnlag for vurderingen av om

grensen mot nyanskaffelse er overskredet. Om det som var i behold av den opprinnelige bygningen uttalte retten:

”Grunnmuren er i behold med unntak mot vest hvor det er laget en åpning i grunnmuren i forbindelse med nytt tilbygg i underetasjen. Grunnmuren mot vest er påført kledning. Husets reisverk er inntakt og både yttervegg og innvendig panel er inntakt, bjelkelaget i etasjeskiller og bæring er inntakt. Trapp mellom første og annen etasje er inntakt. For å få forbindelse med eksisterende bygg og nybygg mot nord er veggen mot nybygg revet. Alle innvendige dører er i behold samt en vesentlig del av listverk med rosetter i listverk rundt vinduer.

Slik retten ser det er det ganske betydelige deler av den opprinnelige bygning som gjenfinnes i nåværende bygningsmasse”. Retten la vekt på at det etter rehabiliteringen visuelt sett var lett finne igjen elementer fra den opprinnelige bygning, altså fysiske kriterier. Samlet sett utgjorde de eldre bestanddelene en ikke uvesentlig del av det ferdige resultat.

I forbindelse med rehabiliteringen var flere av husets sentrale funksjoner flyttet til andre deler av bygget. Ligningsmyndighetene hevdet at dette var et moment som trakk i retning av nyanskaffelse. Retten uttalte imidlertid at ”avgjørende må her være at den eksisterende bolig, som alltid har vært benyttet til boligformål, har hatt de funksjoner som en bolig skal ha for å tilfredsstille en bolig”. Bygget hadde fått tilføyet en hybelleilighet i underetasjen, men heller ikke dette kunne være avgjørende etter rettens mening.

Spesielt for denne avgjørelsen er den store differansen mellom boligen verdi før og etter rehabiliteringen. De totale kostnader beløp seg til 3,5 millioner kroner. Boligen var opprinnelig taksert til 550.000. Her trakk retten inn de særlige hensyn som gjør seg gjeldende ved rehabilitering av boliger i verneområder. Offentlige restriksjoner kan medføre begrensninger med hensyn til hva slags arbeider som kan utføres, samt hvilke materialer og metoder som kan benyttes. Slike restriksjoner vil vanligvis medføre betydelig økte rehabiliteringskostnader. For retten var det også av betydning at boligen på ervervstidspunktet ikke ble ansett tilnærmet verdiløs.

4.4.7 Utv. 2006 s. 1109, Tønsberg tingrett

I utv. 2006 s. 1109 var det utført omfattende arbeider på en eldre sveitservilla. Den opprinnelige grunnmur sto fortsatt. Forøvrig var både tak og ytterpanel av det gamle. 2. etasje, kjeller og loft fremsto i tilnærmet opprinnelig stand. Det hadde vært nødvendig å bytte ut noen vinduer, samt en råteskadet balkong og en ytterdør. Den tidligere vinterhage ble bygget inn som del av stuen.

Villaens 1. etasje fremsto som ny innvendig, men det var bare på overflaten. ”De bakenforliggende komponentene [var] i det vesentlige i behold”. Retten tok utgangspunkt i fysisk/tekniske kriterier og uttalte at ”samlet sett finner derfor retten at en fysisk og bygningsteknisk vurdering er et moment som taler mot at det foreligger et nybygg i foreliggende tilfelle”.

Sammenlignet med villaens førverdi utgjorde rehabiliteringskostnadene det dobbelte, men her la retten vekt på at det er mer kostbart å vedlikeholde gammelt enn å bygge nytt. Allikevel konkluderte retten med at de økonomiske betraktninger trakk i retning av nyanskaffelse. Dette er igjen et eksempel på at økonomiske kriterier vanligvis ikke er avgjørende.

Skattyter tok etter hvert villaen i bruk som egen bolig etter at rehabiliteringen var fullført. Ligningsmyndighetene argumenterte med at bygningen ikke lenger fylte samme funksjon. I følge retten hadde dette ingen betydning for vurderingen. En eventuell funksjonsendring måtte komme som konsekvens av arbeidene og ikke av forhold på skattyters hånd.

4.5 Oppsummering

4.5.1 Gjeldende rett

Etter Christensen-dommen er rettstilstanden denne; når det skal avgjøres hvorvidt et formuesobjekt som har vært gjenstand for omfattende reparasjon, vedlikehold, modernisering, rehabilitering etc., fortsatt er det samme i skatterettslig forstand, må det tas utgangspunkt i om det opprinnelige formuesobjektet fremstår som en *mindre*

vesentlig del av det ferdige resultat. Christensen-dommen oppstiller en generell fremgangsmåte for hvordan man skal gå frem for å besvare nettopp dette spørsmålet. Her skal bemerkes at dommen direkte gjaldt rehabilitering av hus, men vurderingen må være den samme uavhengig av hva slags formuesobjekt det er tale om.

Det skal legges vekt på *fysiske* kriterier. Utgangspunktet er en konkret gjennomgang av hva som er å gjenfinne av den opprinnelige gjenstand i det ferdige resultat. En tolkning av begrepet ”mindre vesentlig del” tilsier at det ikke er nok at formuesobjektet er tilført *mer* gjennom de foretatte arbeider. Det er ikke mulig å fastsette noen absolutt grense. Dersom det ikke er særlig annet enn ”skjelettet” som står tilbake, er det et moment som trekker i retning av nyanskaffelse. Altså går grensen et sted mellom disse to ytterpunktene.

Verdien av det som er igjen av den opprinnelige gjenstanden må vurderes i forhold de totale rehabiliteringskostnader. Også her er vurderingstemaet om det gjenværende utgjør en mindre vesentlig del av det ferdige resultat. I Christensendommen plasseres grensen omtrent ved en tredjedel. Her er det viktig å huske på at økonomiske kriterier teoretisk ikke skal være avgjørende alene. Det kan ikke oppstilles noen øvre kostnadsgrense, verken beløpsmessig eller forholdsvis. Subjektive trekk ved skatteobjektet kan gjøre det langt dyrere å vedlikeholde enn det ville kostet å bygge nytt. Ellers kan den økonomiske vurderingen være en nyttig målestokk.

Utover å slå fast at skattyters forventning med hensyn til arbeidenes omfang ikke er et relevant moment i vurderingen, gir ikke Christensen-dommen noen videre veiledning i forhold til den nærmere gresedragningen. Annet enn det generelle vurderingstemaet gir dommen få konkrete holdepunkter.

4.5.2 Underrettspraksis

Underrettspraksis fra tiden etter Christensen-dommen følger førstvoterendes argumentasjon nærmest slavisk. I den forbindelse er det interessant at skattyter har fått medhold i samtlige etterfølgende saker som har vært undergitt domstolsbehandling for domstolen, med unntak av Utv. 2002 s. 477(Ird.).

Til syvende og sist er det trolig, hvis man kan låne førstvoterendes formulering der han viser til Aarbakkes formulering, ”ikke mulig å angi grensen mer presis enn det som er gjort...” i Christensen-dommen.

5 ENDRINGSARBEIDER

5.1 Definisjon

Arbeid på en formuesgjenstand som utelukkende fører til fysisk/teknisk eller funksjonell endring er ikke å anse som vedlikehold. Eksempel på slike arbeider er flytting av vegger for å oppnå en mer hensiktsmessig planløsning, eller ombygging av butikklokaler til bruk som boligareal og omvendt. Endring for å sette gjenstanden tilbake i opprinnelig stand før allerede gjennomførte endringer er heller ikke vedlikehold. Denne type arbeider faller ikke inn under en naturlig språklig forståelse av vedlikeholdsbegrepet. Det dreier seg ikke om arbeid for å sette gjenstanden i samme stand som da den var ny.

Det er ikke enkelt å komme frem til noen entydig definisjon av hva som skal kategoriseres som endringsarbeid. Syversen definerer endringsarbeider slik; ”arbeider som ikke tar sikte på å vedlikeholde gjenstanden og som ikke gir høyere standard enn tidligere”.³⁸

Med denne definisjonen fanger Syversen i første rekke opp de uproblematisk tilfellene. Direkte fradrag for vedlikeholdskostnader forutsetter at det er reelt vedlikeholdsbehov på formuesgjenstanden. Det vil åpenbart ikke bli aktuelt med fradrag for vedlikeholdskostnader der skattyters intensjon ikke har vært å vedlikeholde gjenstanden fordi han ikke har ansett dette som nødvendig.

Det nærmeste eksempel på et slikt tilfelle i rettspraksis er Utv. 2002 s. 1028, Frostating lagmannsrett. Skattyter var pålagt å skifte ut kloakkanlegget på sin eiendom. Da påbudet kom hadde han verken planer om vedlikehold eller utskiftning av anlegget. Det hadde tidligere vært praksis med direkte fradragsrett for miljøverninvesteringer, men i

³⁸ Syversen (1996) s.128

forbindelse med skattereformen 1992 ble denne praksis tatt avstand fra.³⁹ Når arbeidene ikke kunne relateres til noe vedlikeholdsbehov, var det ikke grunnlag for direkte fradragsrett for utgiftene.

Heldigvis er det ikke nødvendig å bruke tid på å komme frem til noen presis formulering av hva som må betegnes som endringsarbeid og ikke. Kun det som faller inn under vedlikeholdsbegrepet gir direkte fradragsrett. Alt annet faller utenfor, uavhengig av om arbeidene ellers må karakteriseres som påbygg, ombygging, endring, eller standardheving/forbedring. Rettsfølgen for alle disse andre typene arbeid er lik. Kostnader i forbindelse med arbeidene legges til objektets inngangsverdi og vil ikke komme til fradrag før ved realisasjon eller eventuelt gjennom avskrivninger.

5.2 Endringsarbeid i praksis

Av praktiske og økonomiske årsaker foretas gjerne endringsarbeider samtidig med, eller istedenfor, nødvendig vedlikehold og eventuell standardheving på formuesgjenstanden. Når man så skal fordele utgiftene ved de samlede rehabiliteringsarbeider mellom direkte fradragsberettigede vedlikeholdskostnader og andre aktiveringspliktige kostnader, gir Syversens endringsarbeidsdefinisjon et viktig poeng i vurderingen. Det er ikke noe krav om at endringsarbeidene skal ha medført høyere standard før retten til direkte fradrag går tapt. På samme måte uttrykkes i Utv. 2002 s.1028 Frostating lagmannsrett, at aktiveringsplikt for endringsarbeid heller ikke forutsetter verdiøkning for eieren.

Reglene om fradrag for vedlikeholdsutgifter må være fleksible i forhold til utviklingen i samfunnet. Hver enkelt skattyter har ulike behov i ulike faser av livet, og de ulike skattytere har ulike behov seg i mellom. Det ville ikke være samfunnsøkonomisk effektivt med et regelsett som kun innrømmer fradrag for arbeider som konserverer formuesobjekters opprinnelig tilstand. Særlig for bygg og anlegg blir dette praktisk viktig. I Utv. 1994 s. 900, Halden byrett, uttalte retten på side tre at "retten finner det videre naturlig at en eier, når han først går til det skritt å sette i stand en gammel

³⁹ Ot. prp. nr.35 (1990-1991) s. 118

bygning som samtidig skal tjene som bolig for en familie, ser hen til dagens standard for bolighus og de særlige behov og ønsker som den aktuelle eier måtte ha for seg og sin familie”. De samme hensyn gjør seg gjeldene her som de som begrunner vedlikeholdsfradrag innenfor samme relative standard.

5.2.1 Tenkt vedlikehold

I underrettspraksis er det flere saker som blant annet tar opp spørsmålet om hvordan kostnader i forbindelse med flytting av trapper til en annen del av bygningen skal behandles. Forutsatt at den opprinnelige trappen hadde behov for vedlikehold, vil vedlikeholdsfradraget beløpe seg til kostnaden ved å sette denne i samme stand som da den var ny. Det som blir fradragsberettiget som vedlikeholdskostnader er altså de utgifter man ville hatt til å utføre nødvendig vedlikehold på det opprinnelige objektet. Vedlikeholdsfradrag beregnet etter denne metoden kalles *tenkt vedlikehold*.

5.2.2 Spart vedlikehold

Lignings-ABC (2010) presiserer at endring som medfører sparte fremtidige vedlikeholdsutgifter ikke gir rett til større vedlikeholdsfradrag. Dette er en konsekvens av at fradragsretten ikke er knyttet til vedlikeholdsbehovet, men til de faktiske kostnader vedlikeholdsarbeidene medfører. Bare reelle kostnader er fradragsberettiget, ikke kostnadsmuligheter. Parallelt vil det ikke bli snakk om skatteplikt for mulige inntekter. Skatteplikten oppstår først når inntekten er innvunnet.

5.3 Eksempler fra underrettspraksis

I teorien bør det ikke by på større problemer å skille aktiveringspliktige utgifter ved endringsarbeider fra direkte fradragsberettigede vedlikeholdsutgifter. Praksis viser derimot at det er en del forvirring i forhold til denne grensedragningen. En mulig forklaring på forvirringen er at både de rene endringsarbeider og arbeid som medfører forbedring/standardhevning etter juridisk teori og praksis skal behandles som aktiveringspliktige påkostninger. Begrepet *påkostning* gir, for å si det med Syversen:

”assosiasjoner i den retning at objektet har blitt tilført en verdiøkning”.⁴⁰ *Påkostning* harmonerer dermed bedre med *standardheving* enn med *endring*. Denne distinksjonen ser ut til å forsvinne i en del dommer som drøfter bakgrunnsretten.

5.3.1 Utv. 2002 s. 983, Frostating lagmannsrett

Utv. 2002 s. 983 illustrer problemstillingen. Saksforholdet i dommer er nærmere omtalt i avsnitt 3.5.2. Det var under rehabiliteringsarbeider utført både vedlikehold, rene endringer og arbeid som medførte standardforbedring. Her uttalte retten at ”det er videre lagt til grunn at dersom en foretatt forbedring erstatter vedlikehold på den delen av formuesgjenstanden som arbeidet utføres på, har skattyter krav på fradrag tilsvarende det vedlikeholdet ville ha beløpt seg til. Det er også klar praksis for at den delen av vedlikeholdet som representerer en standardforbedring må anses som påkostning”.

Det er ikke noe juridisk ukorrekt ved denne uttalelsen. Problemet er bare at den ikke sier noe om at endringsarbeider skal behandles på samme måte. Og det var relevant i den aktuelle saken. Videre ble det uttalt at ”lagmannsretten kan ikke se at det kan stilles noe krav om at standardforbedringen må anses vesentlig. Det bemerkes dog at vedlikehold etter dagens krav og med dagens materialer vil kunne bety at det ikke kan foretas en direkte sammenligning. Spørsmålet om det foreligger standardforbedring må sees på bakgrunn av dette”.

Rettens konstatering av at det ikke kan oppstilles noe vesentlighetskrav for standardforbedringer, er med på å tilsløre det faktum at det ikke er noe krav om standardheving i det hele tatt før det inntreffer aktiveringsplikt for utgiftene.

Umiddelbart forut for de to siterte uttalelsene er det et utdrag fra Lignings-ABC 1995 som tydelig presiserer at både endringer og forbedringer skal behandles som påkostninger. Allikevel ser det ut til at retten setter likhetstegn mellom standardheving og påkostning. Som nevnt ovenfor er det isolert sett ikke noe galt med disse uttalelsene,

⁴⁰ Syversen (1996) s.128

men de er unøyaktige, og det er ikke særlig heldig på et rettsområde som har så mange og kompliserte regler som skatteretten.

5.3.2 Utv. 2000 s. 906, Stjør- og Verdal herredsrett

Herredsrettsdommen, Utv. 2000 s. 906 fra to år tidligere gir en mer fullstendig oversikt over de arbeider som ble utført på eiendommen. Det kommer frem at skattyter i tillegg til endring av den utvendige trappeløsningen også hadde revet en gammel kjellertrapp, og at den nye kjellertrappen ble bygget på et annet sted. Herredsretten mente at hele kostnaden var aktiveringspliktig. Skattyter ble ikke innvilget fradrag for vedlikeholdsutgifter som ville påløpt ved vedlikehold av den gamle trappen. Dette på tross av at den gamle trappen var sterkt vedlikeholdstrengende. Herredsrettens begrunnelse var at flyttingen innebar en fysisk endring og i tillegg en liten brukendring. Resultatet harmonerer dårlig med avgjørelsen i Utv. 2006 s. 71(urd) som er omtalt i avsnitt 4.4.6. I den saken ble det lagt vekt på at de endringene som var foretatt ikke medførte at boligen hadde fått noen nye funksjoner som det ikke tidligere hadde hatt.

Herredsrettsdommen inneholder også langt mer utfyllende uttalelser om den skatterettslige behandlingen av endringsarbeider generelt. ”Det har i denne rettssaka særleg vore spørsmål om vedlikehaldsfrådrag for kostnader ved endring av bygning eller deler av han. Endring vil kunne gjerast berre for å få til endring, utan at ho også inneber vedlikehald; i så fall er der sjølvstøtt ikkje grunnlag for vedlikehaldsfrådrag. Ofte vil det vera naturleg å gjere endringer samtidig med vedlikehald av bygningen. Vert endringa gjort på den delen av bygningen som treng vedlikehald, såleis at endringa kjem i staden for vedlikehald, vil endringa kunne likestillast med vedlikehald og kostnadene kunne reknast som vedlikehaldsfrådrag. Dersom slik endring også gir standardbetring, vil dei endringskostnadene som svarar til kostnader ved vanleg vedlikehald, kunne koma i frådrag som vedlikehaldskostnad, mens resten vert rekna som påkostning”.

Videre uttaler retten at:

”Men dersom bygningen eller innreiinga vert endra i ein annan del eller på ein annan stad enn der vedlikehaldet trengst, og bruken av bygninga dermed vert endra, kjem fradragsspørsmålet i ei anna stilling. Da kan ikkje nokon del av endringskostnadene koma i fradrag, dei må i staden leggest til kostprisen for seinare avskrivning (aktiverast). Dersom til dømes eit kjøkken vert flytta til ein annan stad i bygningen, kan kostnadene ved istandsetting av rom for det nye kjøkkenet ikkje reknast som vedlikehald og gi grunnlag for vedlikehaldsfradrag”.

Her forutsettes vedlikeholdsfradraget av at endringen foretas på den del av bygningen som det faktisk er behov for vedlikehold på. Med dette som utgangspunkt får regelen om vedlikeholdsfradrag for endring som kommer i stedet for vedlikehold et smalere anvendelsesområde enn det som er hensiktsmessig ut fra de hensyn som ligger bak regelen. Det er for så vidt riktig som det sies i dommen at ingen del av *endringskostnadene* kan komme til fradrag. Men det avhenger ikke av at endringsarbeidene er utført på en annen del, eller et annet sted, av formuesobjektet enn der det opprinnelig var vedlikeholdsbehov. Utgangspunktet er at endringskostnader ikke er fradragsberettiget. Endringsarbeid avskjærer ikke direkte fradragsrett for den del av kostnadene som tilsvare et *tenkt* vedlikehold på den vedlikeholdstrengende delen av objektet.

Retten kommer frem til dette standpunktet etter en noe forvirrende uttalelse der det også ser ut til å være blandet sammen *tenkt* og *spart* vedlikehold:

”Heller ikkje kan kostnader ved eit *tenkt* vedlikehald av det gamle kjøkkenet, som er *spart* ved flyttinga, gå til fradrag som vedlikehald (uth. her). –Unntak må gjerast for utstyr som må skiftast ut som ledd i vedlikehald, når nytt utstyr vert sett inn på ein annan stad”.

Det er ikke lett å sitte igjen med et klart inntrykk av reglenes innhold etter denne noe tilslørende argumentasjonen. Av hensyn til at dette er regler som er praktisk viktige for et stort antall skattytere, som ikke har noen spesiell kompetanse til å fortolke en komplisert skattelovgivning, kunne og burde det hele med fordel vært gjort både tydeligere og enklere.

5.3.3 Utv. 2007 s. 1351, Bergen tingrett

Et annet eksempel fra rettspraksis der det heller ikke skilles mellom endring og forbedring/standardheving er Utv. 2007 s. 1351. Skattyter hadde utført omfattende rehabilitering av utleiebolig. I kjelleretasjen var det foretatt betydelige planmessige endringer. Opprinnelig var det en hybel på arealet, samt felles vaskerom og noen boder. Under rehabiliteringen ble kjelleren integrert som en del av leiligheten i første etasje. Vaskerommet og bodene ble fjernet.

Tingretten uttalte:

”Både i forbindelse med saken i 1997 og saken i 2003, ble saksøkeren gjort oppmerksom på at utbedringer som medførte en standardheving på bygget sammenlignet med det opprinnelige var å anse som påkostninger. At innlemmelse av kjelleretasjen i leiligheten i 1. etasje, nytt støpt gulv med varmekabler, senking av tak og innlegging av downlights, *flytting av trapp og endring av planløsning* innebar en standardhevning i forhold til det bygget opprinnelig hadde, finner retten utvilsomt” (uth. her).

Endret planløsning trenger ikke medføre noen standardhevning. Utsagn som dette, som ikke skiller ut endringsarbeider, får det til å se ut som at grensen for hva som er direkte fradragsberettiget som vedlikeholdskostnader er en annen enn det som følger av gjeldende rett.

5.3.4 Utv. 2001 s. 1345, Namdal herredsrett

Også Utv. 2001 s. 1345 inneholder formuleringer som tilsynelatende flytter på grensen mellom de fradragsberettigede og aktiveringspliktige kostnadene. I forbindelse med rehabilitering ble to stuer utvidet og deretter pusset opp. Retten uttalte følgende:

”Retten kan ikke se at oppussingen representerer en standardhevning og den blir *derfor* å anse som vedlikehold” (uth. her).

Dette til tross for at det tidligere i dommen legges til grunn at endringsutgifter ikke er fradragsberettiget. Retten anså samtlige kostnader som direkte fradragsberettiget, med unntak av et par poster som gjaldt en jernbjelke og et sikringsskap. Partene hadde imidlertid kommet til enighet om disse punktene under forhandlingene.

5.3.5 Utv. 1998 s.1299, Gulating lagmannsrett

I forbindelse med fullstendig renovering av en bolig var det foretatt en del arbeid som medførte fysiske endringer. Nødvendig reparasjon av taket ga økt volum i loftsrommet. Det ble installert ny kjellertrapp, og i den forbindelse ble trappeløpet snudd.

I dommen understrekes forskjellen mellom endringsarbeid og standardheving tydelig: ”Den *vesentlige del av påkostningen mener overligningsnemda ligger i endring/modernisering* av 2. etasje og loft. Arbeidene er her så omfattende at det rent fysisk er minimalt igjen av det opprinnelige. Både 2. etasje og loft er nå i en *annen og bedre* stand enn de tidligere har vært i” (uth. her).

5.4 Aktiv eller passiv endring?

Har et formuesobjekt gjennomgått en endring, er det denne standarden som er utgangspunktet i forhold til fremtidig vedlikehold. En del av et forretningsbygg kan for eksempel bygges om til utleieboliger. Dersom bygget senere settes tilbake i opprinnelig stand vil det ikke være vedlikehold. Dårlig eller unnlatt vedlikehold kan føre til at formuesobjektet etter hvert ikke kan brukes som tiltenkt. Retten til vedlikeholdsfradrag avskjæres ikke av at formuesobjektet har vært gjenstand for en slik passiv endring. I Utv. 2004 s. 681, Frostating lagmannsrett, hadde eieren av en bygård foretatt en fullstendig rehabilitering av samtlige leiligheter i gården. I den forbindelse tok han en vannskadet leilighet midlertidig i bruk som lagerlokale. Den midlertidige bruken ble langvarig, men retten fant at leiligheten likevel ikke hadde tapt sin karakter av bolig. Det hadde hele tiden vært skattyterens intensjon at leiligheten igjen skulle nyttes til boligformål. Funksjonsendringen måtte være resultat av en aktiv handling fra skattyters side for at retten til vedlikeholdsfradrag skulle gå tapt.

5.5 Oppsummering

Eksemplene fra rettspraksis viser at begrepsbruken knyttet til denne problemstillingen er lite konsekvent. Likevel synes praksis å vise at at kostnadsfordelingen i resultatet blir riktig, i det utgifter i forbindelse med endringsarbeider blir behandlet som aktiveringspliktige påkostninger i samsvar med gjeldende rett.

Hvilken betydning ville det ha om skillet mellom standardheving/forbedring og endringsarbeid ble tydeligere formulert i retts- og ligningspraksis? Det blir ingen realitetsforskjell all den tid utgifter i forbindelse med standardheving også er aktiveringspliktige. Det er symptomatisk at det er så mye forvirring og uklarheter på dette rettsområdet, noe man tydelig ser av dommene som er nevnt ovenfor. Flere saker har allerede vært oppe for retten, og liknende saker kommer stadig til. Skillet vedlikehold /påkostning er praktisk og økonomisk viktig for et stort antall skattytere. Det er skattyters egne opplysninger som danner grunnlag for den skatterettslige behandlingen av disse utgiftene. Og selv om det for de fleste ikke blir aktuelt forvaltningsrettslig klage og domstolsbehandling, bør reglenes innhold uttrykkes så tydelig som mulig skal man unngå misforståelser. Det kunne muligens også bidra til å redusere antall tvister. Uansett bør verken lignings- eller rettspraksis inneholde argumentasjon som ikke er korrekt i forhold til rettskildene, selv om det ikke får noen betydning for utfallet.

6 POST FOR POST ELLER HELHETSVURDERING?

I flere av de sakene som har vært oppe for domsstolene har det av skattyterne vært hevdet at ligningen måtte oppheves fordi kostnadsfordelingen skulle vært fastsatt på grunnlag av en post for post vurdering, og ikke en skjønnsmessig helhetsvurdering. Dette er en relevant problemstilling ved omfattende rehabiliteringsarbeider, der det kan være vanskelig å skille ut nøyaktig hvor stor del av de enkelte arbeider som utgjør henholdsvis påkostning og vedlikehold. Dersom arbeidene har vært så omfattende at objektet ikke lenger er det samme i skatterettslig forstand, blir problemstillingen ikke aktuell.

6.1 Uriktige eller ufullstendige opplysninger

Utgangspunktet for om kostnadsfordelingen kan skje post for post eller etter en helhetsvurdering, er de opplysninger skattyter legger frem. Det er ligningsmyndighetene som avgjør om skattyters fremstilling av de faktiske forhold kan legges til grunn ved ligningen. Det følger av ligningsloven § 8-1.

Etter samme bestemmelse har ligningsmyndighetene adgang til å overprøve skattyters egen fordeling av kostnader til hhv. vedlikehold og påkostninger. Vilkåret er at skattyters opplysninger er uriktige eller ufullstendige. Ligningsmyndighetene må ta stilling til om objektet er vedlikeholdt eller fremstår i en annen eller forbedret stand, i tillegg til om skattyters konkrete fordeling er uriktig eller ufullstendig. Hva som ligger i begrepene *uriktig* og *ufullstendig* er nærmere utpenslet i en rekke høyesterettsdommer. De to begrepene er i noen grad overlappende, men det er ikke så viktig å skille dem strengt fra hverandre fordi de er alternative vilkår.

I forhold til spørsmålet om vedlikeholdsfradrag vil et eksempel på uriktige opplysninger være at skattyter har gitt feilaktig informasjon om de utførte arbeider. Dette var situasjonen i Utv. 2008 s. 1012(lrd.). Byrettens dom er omtalt i avsnitt 5.3.3. Til tross

for store planmessige endringer i underetasjen opplyste skattyter at rominndelingen var den samme. Her var skattyters handling bevisst, men det er ikke noe krav om at feilinformasjonen er bevisst for at opplysningene blir ansett som uriktige. Dette vil imidlertid ha betydning for eventuell tilleggsskatt. Eksempel på ufullstendige opplysninger vil være der skattyter ikke legger frem tilstrekkelig dokumentasjon slik at det blir umulig, eller svært vanskelig, for ligningsmyndighetene å foreta en nøyaktig kostnadsfordeling.

6.2 Rettspraksis

Spørsmålet om post for post eller helhetsvurdering behandles i en rekke underrettsdommer. Det er påfallende at kun en av dem, Utv. 2007 s. 1351, Bergen tingrett, tar utgangspunkt i lovbestemmelsen i lignl. § 8-1.

6.2.1 Utv. 1996 s. 1248, Skien og Porsgrunn byrett

Dommen gjaldt rehabilitering av et fredet bolighus. Skattyter hadde ikke gjort noen løpende vurdering med hensyn til arbeidenes karakter mens arbeidene pågikk. Det var ikke mulig ut i fra skattyters dokumentasjon, som stort sett bestod av fakturaer, å avgjøre hvilke arbeider som skulle anses som hhv. vedlikehold og påkostning.

Retten konkluderte med at:

”Ettersom skattyterne ikke selv hadde lagt forholdene til rette for en mer nøyaktig beregning av vedlikeholdsutgiftene, må den benyttede fremgangsmåten etter rettens skjønn anses forsvarlig og ikke innebære en ukorrekt rettsanvendelse”.

6.2.2 Utv. 1998 s. 1299, Gulating lagmannsrett

Saksøker hadde krevet fradrag for samtlige utgifter som vedlikeholdskostnader. Det var ikke mulig ut i fra den dokumentasjon som var fremlagt av skattyter å se hvilke arbeider som var gjort på eiendommen. Skattyter hadde kommet med supplerende opplysninger gjennom senere kommunikasjon med ligningsmyndighetene, men hevdet fortsatt at

arbeidet i sin helhet var å anse som vedlikehold. Etter rettens mening var det utført både vedlikehold og påkostning på eiendommen.⁴¹

Om den nærmere kostnadsfordelingen uttalte retten:

”Som byretten ser lagmannsretten det således slik at det må kunne foretas en helhetsvurdering siden grensen mellom vedlikehold og påkostning for de ulike arbeiders og utgifters vedkommende i dette tilfelle ikke lot seg angi eksakt, ut fra dokumentasjon som skattyter selv hadde fremlagt og som det også var hans plikt å fremlegge”.

Videre:

”Lagmannsretten er også enig med byretten i at selv om det enkelte arbeid og den enkelte utgift kunne individualiseres, kunne dette under de foreliggende omstendigheter ikke være ensbetydende med at likningsmyndighetene var avskåret fra å foreta en helhetsvurdering som nevnt. Når byretten etter dette gjennomgår de enkelte sider av de arbeider som er utført og konkluderer med at de fleste har element både av påkostning og vedlikehold i seg, er også dette en oppsummering som lagmannsretten kan gi sin tilslutning til. Likeledes kan lagmannsretten slutte seg til byrettens oppfatning av at det i dette tilfelle neppe kan angis eksakt hvor stor del av de konkrete arbeider som utgjør påkostning og hva som utgjør vedlikeholdsarbeid”.

Retten begrunner altså i begge disse tilfellene sitt resultat i at det ut i fra skattyters dokumentasjon ikke var mulig å komme frem til en nøyaktig post for post fordeling av kostnadene. Videre ser det ut til at retten i sistnevnte sak ikke vil ta prinsipielt avstand fra helhetsvurderinger selv om det skulle være mulig å skille de enkelte arbeider og utgifter fra hverandre. Men synspunktet modifiseres når retten føyer til at det gjelder ”under de foreliggende omstendigheter”. Med utgangspunkt i rettens vektlegging av skattyters utilstrekkelige dokumentasjon, kan utsagnet oppfattes som en generell adgang

⁴¹ Utv. 1997 s. 1044

til skjønnsmessig helhetsvurdering der skattyters dokumentasjon ikke gir grunnlag for annet, selv om det isolert sett er mulig med en mer nøyaktig post for post vurdering.

6.2.3 Utv. 2008 s. 1012, Gulating lagmannsrett

Skattyters opplysninger i forbindelse med rehabilitering av bolig var svært sparsommelige. På forespørsel fra ligningsmyndighetene kom skattyter med noe mer utfyllende opplysninger, men uten noen vurdering av hvilke arbeider som etter hans mening var å anse som hhv. vedlikehold og påkostning. I forhold til skattyters anførsel om at ligningskontorets helhetsvurdering av de foretatte arbeidene var en saksbehandlingsfeil, tiltrådte lagmannsretten tingrettens drøftelse og konklusjon.

Fra tingrettsdommen hitsettes:

”I det foreliggende tilfelle mener retten at det var forsvarlig av ligningsmyndighetene å fastsette fordelingen etter en skjønnsmessig helhetsvurdering. Arbeidene som ble gjort på huset må etter rettens oppfatning karakteriseres som omfattende. Det synes klart at bygget delvis ble endret mht planløsning og at arbeidene utvilsomt innebar en betydelig standardheving”⁴².

”Skattyters opplysninger om arbeidene var ikke av en slik karakter at det kunne kreves at ligningsmyndighetene fastsatte fordelingen etter en post for post vurdering. Heller ikke de innsendte bilagene la opp til dette. Bilagene ga i seg selv liten veiledning med hensyn til hvilke arbeider som utgjorde vedlikehold og hvilke som var påkostning. Bilagene måtte også vurderes i sammenheng med at skatteyder selv både i selvangivelse og etterfølgende opplysninger, fastholdt at alle utgiftene representerte vedlikehold”⁴³.

Også her ble ligningsmyndighetene skjønnsmessige helhetsvurdering godtatt fordi skattyters dokumentasjon ikke ga tilstrekkelig grunnlag for en mer nøyaktig fordeling. Etter skattyters oppfatning i denne saken var alle kostnader i forbindelse med de foretatte arbeidene direkte fradragsberettiget som vedlikeholdskostnader.

⁴² Utv. 2007 s. 1351

⁴³ Utv. 2007 s. 1351

Ligningsmyndighetene på sin side anså nærmere 100 % av utgiftene som påkostninger. Skattyter endte allikevel opp med vedlikeholdsfradrag for 20 % av utgiftene da retten anså det som bevist at en del av arbeidene utgjorde nødvendig vedlikehold.

Kan man for slike tilfeller; omfattende arbeider som i all vesentlighet utgjør påkostning, oppstille en regel om forenklet behandling ved skjønn der det innrømmes et omtrentlig vedlikeholdsfradrag? Utv. 2008 s. 1012 gir intet grunnlag for å hevde et slikt standpunkt. Skattyter hadde under sakens behandling konsekvent gitt både uriktige og utilstrekkelige opplysninger med hensyn til arbeidenes omfang og karakter.

De nevnte avgjørelser viser at problemstillingen post for post eller helhetsvurdering ikke riktig kommer på spissen. Når skattyter ikke har fått medhold, er det fordi dokumentasjonen ikke har vært god nok. Syversen forutsetter for sin drøftelse at: ”skattyter har levert spesifiserte oppgaver over de enkelte arbeider og hva de har kostet”.⁴⁴ Og videre: ”Har skattyter begrunnet sin påstand en spesifisert gjennomgang av de enkelte poster i et byggregnskap, kan ligningsmyndighetene etter min mening ikke sette dette til side med utgangspunkt i en uspesifisert helhetsvurdering hvor de ikke har innlatt seg på en vurdering av de forskjellige arbeider”.⁴⁵

Syversen hevder også at man ikke kan se bort fra at retten i enkelte tilfeller faktisk kan ha foretatt en post for post vurdering selv om dette uttrykkelig er tatt avstand fra i domspremissene. ”I så fall kan det mer være et spørsmål om utforming av begrunnelse, enn om reelle forskjeller i metode”. Begge de forannevnte avgjørelser inneholder gjennomgang og vurdering av de foretatte arbeider. I Utv. 1997 s. 1044 (urd.), hvis drøftelse og konklusjon senere ble tiltrådt av lagmannsretten i Utv. 1998 s. 1299 (Ird.) uttaler retten ved flere anledninger at det ikke var mulig nøyaktig å fastslå hva som utgjorde hhv vedlikehold og påkostning. Det er en litt annen situasjon enn der retten *bare* har ansett vurderingen som vanskelig. Selvsagt kan dette også bare være et spørsmål om utforming av begrunnelse. Ellers kan man anse det som en grense for hvor mye tid og penger det er konstruktivt å bruke på å få fastlagt grensen helt eksakt. Hvis

⁴⁴ Syversen (1996) s. 169

⁴⁵ Syversen (1996) s. 169

skattyter ikke har tatt seg bryet, virket det vel en smule urimelig at retten skal gjøre det for ham?

6.3 Oppsummering

Med utgangspunkt i ligningslovens § 8-1 er det ikke tvilsomt at ligningsmyndighetene har adgang til å foreta en skjønnsmessig helhetsvurdering i saker der skattyters opplysninger er uriktige eller ufullstendige. Det betyr at det skulle være overflødig for domstolen å behandle dette spørsmålet på generell basis. Det er selvsagt relevant for skattyter å få prøvet om det er feil ved ligningsmyndighetenes vurdering i hans/hennes sak. I alle de refererte dommene brukes det imidlertid forholdsvis mye plass på prinsipielle diskusjoner.

7 ARBEIDER SOM PÅGÅR OVER FLERE ÅR

Både de kostnader som skal aktiveres og de som fradras direkte, periodiseres i det inntektsåret de er pådratt jfr. skattelovens § 14-2 (2). Dette gjelder uavhengig av om arbeidene fullføres innen inntektsårets slutt eller om de pågår over flere år.

For flerårige og omfattende rehabiliteringsprosjekter, der det kan by på problemer for skattyter og ligningsmyndigheter å foreta en nøyaktig kostnadsfordeling for hvert enkelt inntektsår, har det vært stilt spørsmål om den *endelige* kostnadsfordelingen kan utsettes til arbeidenes ferdigstillelse.

Fra Lignings-ABC:

”Strekker et vedlikeholdsarbeid seg over flere år, kan det i praksis være vanskelig å fastsette det samlede fradrag for vedlikehold før arbeidet er slutført. I prinsippet må en så langt det er mulig fastsette det riktige vedlikeholdsfradrag ved ligningen for hvert enkelt år. Viser det seg ved en helhetsvurdering ved ligningen det siste år at det tidligere er gitt for store eller for små fradrag, skal en tilpasse vedlikeholdsfradraget slik at totalfradraget blir riktig”.

”Har skattyteren tidligere år totalt fått for store fradrag, kan de tidligere års ligninger endres innen fristen for endringssak”.⁴⁶

⁴⁶ Lignings ABC 2010 Emne: Vedlikehold, punkt 8.1

Uttalelsen ser ut til å gi anvisning på *korreksjonsfordeling* det år arbeidene ferdigstilles. Det hele kan sees på som et spørsmål om hvilken fremgangsmåte man skal velge dersom det ved arbeidenes ferdigstillelse viser seg kostnadsfordelingen de tidligere år ikke avspeiler den reelle fordeling når man ser arbeidene under ett.

7.1 Endring til skattyters ugunst

Legalitetsprinsippet beskytter skattyter mot inngrep fra offentlig myndighet i individuelle tilfeller uten hjemmel i lov.⁴⁷ Hensynet til forutberegnelighet er en viktig del av legalitetsprinsippet. Ved endring av ligning til skattyters ugunst kommer legalitetsprinsippet til uttrykk gjennom kravet om at endringer må følge den formelle fremgangsmåten som lignl. kapittel ni gir anvisning på. Det vil være endring til ugunst dersom det viser seg at skattyter har fått for høyt vedlikeholdsfradrag et tidligere inntektsår. Skattyter har krav på varsel om at ligningsmyndighetene vurderer å endre ligningen, og slikt varsel må tilfredsstille de krav som følger av lignl. § 9-7, se avsnitt 9.1. I tillegg må tidsfristene som oppstilles i lignl. § 9-6 overholdes. Fristreglene behandles nærmere i avsnitt 8.1.

I Utv. 1989 s 658, Larvik byrett, hadde skattyter aktivert en mindre del av utgiftene som påkostninger i begge de to omtvistede inntektsårene. Ligningsmyndighetene endret ligningen for år nr. to. Det var antatt at vedlikeholdsfradragets fra det første inntektsåret også var for stort, og dette tok ligningsmyndighetene med i beregningsgrunnlaget for endringsligningen det siste året. Endringsvedtaket i Utv. 1989 s. 658 ble opphevet fordi ligningsmyndighetene i realiteten hadde endret ligningen for det første av de to inntektsårene, uten å følge den fremgangsmåten som lignl. påbyr i kapittel ni.

Ligningsmyndigheten er pliktig til å foreta en selvstendig vurdering av kostnadsfordelingen for alle de omstridte inntektsårene. Det er ikke adgang til uten videre å legge samme skjønnsmessige fordeling til grunn som i år nr. én, med mindre den samme kostnadsfordelingen fortsatt anses som forsvarlig.⁴⁸

⁴⁷ Statsforfatningen i Norge (2004) s. 167

⁴⁸ Utv. 1998 s. 1299

Det er ikke anledning til å ta med skattyters tanker og planer for fortsettelsen av arbeidene ved kostnadsfordelingen i årene før ferdigstillingen.⁴⁹

7.2 Endring til skattyters gunst

Ved endring til gunst for skattyter vil det ikke være samme begrunnelse for å anvende fremgangsmåten som for endring til skattyters ugunst. Slik endring anses ikke som noe inngrep fra offentlig myndighet. Man kan se på den uformelle *korreksjonsfordelingsmetoden* sitert fra Lignings- ABC, i avsnitt 7 ovenfor, som en hensiktsmessig fremgangsmåte for å bøte på feil fra tidligere inntektsår når vedlikeholdsfradraget har vært for lavt. Løsningen fremkommer ikke av ligningsloven, men det er mindre grunn til å stille spørsmål ved slik ligningspraksis når endringen er til skattyters gunst. Legalitetsprinsippet er ikke til hinder for en slik fremgangsmåte. Dersom det var snakk om å endre ligningen i eksempelet nevnt ovenfor i Utv. 1989 s 658 (urd) til skattyters gunst, kunne man antagelig akseptere den fremgangsmåte ligningsmyndighetene hadde anvendt.

Ligningslovens § 9-6 (2) gir i utgangspunktet anvisning på en treårsfrist for endring av ligning til skattyters gunst. Det skal ikke være kulant å få endret ligningen etter utløpet av fristen, men det er anledning til å endre ligningen helt til utløpet av tiårsfristen i § 9-6 (1). I slike tilfeller vektlegges personlige forhold ved skattyter; særlig om skattyter har vært i en slik livssituasjon at det vil virke urimelig om den opprinnelige ligningen blir stående.⁵⁰

7.3 Oppsummering

Skal man stille spørsmål ved en fremgangsmåte for endring av ligning til skattyters gunst, må det i så fall være at det har med borgernes rettsikkerhet å gjøre at offentlige myndigheter i utgangspunktet bør følge formelle fremgangsmåter som følger av loven.

⁴⁹ Utv. 1998 s. 1299

⁵⁰ Lignings- ABC 2010 Emne- Endringssak- endring uten klage, punkt 3.3

Det kan tenkes at det å tillate uformelle fremgangsmåter i noen type saker etterhvert kan medføre en mindre streng holdning også på andre områder. Hensynet til borgernes rettssikkerhet er et reelt hensyn som veier tungt. På den annen side vil en formell fremgangsmåte være mer kostnadskrevende, og hensynet til effektiv utnyttelse av ressurser er også et viktig reelt hensyn.

8 OPPLYSNINGSPLIKT

Skattyter er pålagt alminnelig opplysningsplikt etter ligningslovens § 4-1.

Spørsmålet om skattyter har oppfylt opplysningsplikten er ikke sjelden et tema i juridisk praksis og teori. Denne oppgaven rommer ingen generell drøftelse av skattyters opplysningsplikt og dens nærmere innhold, men opplysningsplikten får betydning på flere områder der det må tas stilling til grensen mellom direkte fradragsrett og aktiveringsplikt, herunder skillet mellom vedlikehold og påkostning.

Betydningen av opplysningsplikten ser man blant annet ved ligningsvedtakets materielle innhold, dets utforming og sakens utfall. Ligningsloven §§ 8-1 og 8-2 hjemler adgang for ligningsmyndigheten til å fastsette ligningen på grunnlag av skjønn når skattyters opplysninger viser seg uriktige eller ufullstendig. Gjems-Onstad omtaler trusselen om skjønnsligning som et preventivt virkemiddel.⁵¹

Likeledes er det skattyters opplysninger som danner utgangspunkt for om kostnader til vedlikehold og påkostninger blir fordelt post for post, eller etter helhetsvurdering, se avsnitt 6.

Den samlede praksis på dette rettsområdet viser at enhver skattyter som vil påstå fradrag for vedlikeholdsutgifter, må sørge for grundig dokumentasjon av samtlige arbeider i tillegg til en nærmere vurdering av om arbeidene etter skattyters mening anses som vedlikehold eller påkostning. Uten en slik vurdering ville det bli både vanskelig og tidkrevende for ligningsmyndighetene å komme frem til riktig ligning. Det er dessuten skattyter som kjenner situasjonen best. Å se vurderingen som en del av skattyters opplysningsplikt fremstår som rasjonelt og hensiktsmessig.

⁵¹ Gjems- Onstad (2009) s. 1191

Kravet om reelt vedlikeholdsbehov gjør det nødvendig å dokumentere formuesobjektets tilstand før arbeidene settes i gang. Man må naturligvis holde styr på alle foretatte arbeider og kostnader i forbindelse med dette. Mange rehabiliteringsprosjekter kan bli svært omfattende, og det er ikke alltid mulig å forutse hvor omfattende arbeidene faktisk vil bli til slutt. Parallelt med at arbeidene øker i omfang og kompleksitet, blir kravet til skattyters opplysningsplikt i praksis stadig mer omfattende.

Syversen ser på grundig dokumentasjon som ”god forsikringspremie med hensyn til endringsfrister og tilleggsskatt”.⁵² Også i forhold til å få medhold i resultatet er dette et godt poeng.

8.1 Frister

Forholdet mellom opplysningsplikten og fristberegningsreglene i lignl. kapittel 9 er særlig praktisk. Innen to år fra ligningstidspunktet har ligningsmyndighetene fri adgang til å endre ligningen til skattyters ugunst, jfr. lignl. § 9-6 (3). Toårsfristen gjelder når skattyter verken har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.

Det følger av lignl. § 9-6 (1) at absolutt siste frist for endring av ligninger er ti år.

Tiårsfristen kommer bare til anvendelse der skattyters opplysninger viser seg å være uriktige *eller* ufullstendige. Det nærmere innholdet i disse vilkårene er presisert gjennom en rekke høyesterettsdommer fra nittitallet.

8.1.1 Rettspraksis

I Rt. 1992 s. 1588 (Utv.1993 s. 1073), uttalte Høyesterett ”Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der skattyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt”.⁵³

Videre uttaler Høyesterett at det vil være avgjørende for fristspørsmålet om skattyters opplysninger gir tilstrekkelig grunnlag til at ligningsmyndighetene kan ta opp eventuelle endringsspørsmål. Etter gjeldende rett kan ligningsmyndighetene ikke endre

⁵² Syversen (1996) s. 170

⁵³ Rt. 1992 s. 1588

ligningen etter toårsfristens utløp når skattyter har oppfylt sin opplysningsplikt etter lignl. § 4-1. Dette ble fulgt opp i Rt. 1997 s. 860 og Rt. 1999 s. 1349. Utv. 2002 s. 1028 (Ird.) gjaldt spørsmålet om utgifter i forbindelse med utskifting av kloakkanlegg. Ligningsmyndighetene hevdet at kostnadene måtte aktiveres. Lagmannsretten ga ligningsmyndighetene medhold i teorien, men endringsvedtaket ble allikevel opphevet. Skattyter hadde bare fremlagt tallbaserte opplysninger. Byretten anså ikke skattyters ”nakne regnskapstall” som tilstrekkelig i forhold til opplysningsplikten. Lagmannsretten så imidlertid ingen grunn til at det skulle være nødvendig med noen utredning utover dette. Regnskapstallene burde være grunnlag nok for ligningsmyndighetene til å foreta videre undersøkelser, eventuelt etterspørre ytterligere dokumentasjon. Skattyters opplysninger kunne verken karakteriseres som uriktige eller ufullstendige opplysninger, og en eventuell endring måtte ha skjedd før utløpet av toårsfristen.

8.2 Skattyters opplysningsplikt vs. ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt

Ansvar for en korrekt ligning påhviler ikke skattyter alene.

Skattyters opplysningsplikt må sees i forhold til ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt. Av forarbeidene til lignl. § 4-1 følger at det er en forutsetning om et ”samarbeids- og lojalitetsforhold” mellom skattyter og ligningsmyndighetene når man skal komme frem til korrekt ligning.⁵⁴

Når skattyter må foreta en vurdering av hvilke arbeider som utgjør vedlikehold og hva som er påkostninger, er det en juridisk prosess. Nettopp grensedragningen vedlikehold/påkostning har vist seg å være problematisk i praksis; også for jurister. Det kan ikke være slik at tiårsfristen i lignl. § 9-6 (1) automatisk kommer til anvendelse der skattyter har trådt feil.

⁵⁴ Ot. prp. nr.29 (1978-1979) s.76

8.2.1 Rettspraksis

I Utv. 2002 s. 1028 Frostating lagmannsrett, ble synspunkt overfor formulert slik:

”lagmannsretten kan ikke se at det, via en tese om at skattyteren har ansvaret for at ligningen blir riktig, kan kvalifisere til karakteristikken ’uriktig eller ufullstendig opplysning’ i nær sagt alle tilfelle der det senere viser seg at korrekt ligning skal foretas på en annen måte enn skattyteren har antatt”.⁵⁵

Utgangspunktet er at opplysningsplikten går foran undersøkelsesplikten, jfr. Utv. 1999 s. 42 Agder lagmannsrett.⁵⁶ I Rt. 1992 s. 1588 avgjorde Høyesterett at skattyters opplysningsplikt i utgangspunktet skulle anses oppfylt dersom ”ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål”.

Gjennom misforståelser i kommunikasjonen mellom skattyter og ligningsmyndigheter kan det oppstå uenighet om hvilke opplysninger som faktisk er kommet frem i saken. Hvem har ”risikoen” når skattyter og ligningskontor legger til grunn ulik fortolkning av de opplysninger som har kommet frem i saken? I Utv. 2002 s. 983 (Ird.) måtte retten ta stilling til dette spørsmålet. Det var ikke mulig entydig å fastslå om skattyter, på grunnlag av fremlagte opplysninger og senere kommunikasjon med ligningsmyndigheter, i forbindelse med reparasjon av gulv på hans eiendom hadde lagt inn *ekstra* gulvåser (påkostning) eller skiftet ut de gamle (vedlikehold).

I motsetning til herredsretten konkluderte lagmannsretten med at:

”Lagmannsretten ser det slik at Storaker ved det siste skrivet i tilstrekkelig grad har klargjort saken, ved å opplyse både at gulvåsene ble skiftet, og årsaken til dette. Hans opplysninger måtte i tilfelle foranledige at ligningsmyndighetene ba om ytterligere opplysninger, dersom kravet ikke kunne imøtekommes”.

Rettens argumentasjon er i samsvar med den tidligere nevnte dommen i Rt. 1992 s 1588.

Det stilles utvilsomt nokså strenge krav til skattyter med hensyn til opplysningsplikten.

⁵⁵ Utv. 2002 s. 1028

⁵⁶ Gjems- Onstad (2009) s. 1206

Men det kan allikevel ikke kreves at opplysningene som legges frem skal være så klare at det ikke finnes rom for misforståelser. Det er trolig heller ikke mulig. Verktøyet man har til rådighet er språk, i skriftlig og muntlig variant. Og språket er ikke så presist at en persons mening gjennom ord automatisk kan overføres til en annen.

8.3 Strengere profesjonsansvar?

Skillet vedlikehold / påkostning / nyanskaffelse har relevans for et stort antall skattytere; fra den profesjonelle næringsutøver og ned til de som driver utleievirksomhet i begrenset omfang. Stilles det særlige krav, med hensyn til opplysningsplikten, for ”profesjonsutøvere”?

I Utv. 2008 s. 1012 (Ird.) uttalte retten at man måtte kunne forvente noe kjennskap til problemstillingen rundt grensedragningen der skattyter ”leier ut fast eiendom i et visst omfang...”.⁵⁷ I Utv. 2001 s. 1351 (urd.) poengterte retten at hvis skattyter har benyttet seg av rådgivning fra regnskaps- og skatteeksperter, ”forsterkes forventningene om ytterligere opplysninger fra selskapets side”.⁵⁸

8.4 Tilleggsskatt

Ligningsloven inneholder bestemmelser om tilleggsskatt i §§ 10-2 flg.

Lovens vurderingstema for om det skal ilegges tilleggsskatt er det samme som vilkårene for når tiårsfristen i § 9-6 3 kommer til anvendelse. Det er imidlertid fastslått gjennom Høyesterettspraksis at vilkårene i flere henseender må tolkes ulikt alt etter som det er spørsmål om tilleggsskatt eller fristberegning.⁵⁹ Tilleggsskatt er straff i EMKs forstand. Dermed er det andre hensyn som gjør seg gjeldende ved illeggelse av tilleggsskatt enn ved mindre inngripende forvaltningsrettslige sanksjoner.

Har skattyter ”gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt”⁶⁰, kan han ikke ilegges tilleggsskatt. I dette ligger det *både* krav om

⁵⁷ Utv. 2008 s. 1012

⁵⁸ Utv. 2001 s. 1351

⁵⁹ Rt. 1999 s. 1087, Rt. 1999 s. 1980

⁶⁰ Rt. 1992 s. 1588

faktaopplysninger vedrørende de utførte arbeider og i tillegg skattyters egen vurdering av om de utførte arbeider skal regnes som påkostning eller vedlikehold.

I Utv. 2008 s. 1012 (lrd.) hadde skattyter kommet med positivt uriktige opplysninger vedrørende de arbeider som var blitt utført på hans eiendom. Lagmannsretten anså det for utvilsomt at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt var oppfylt. I forhold til de uriktige opplysningene fant retten videre at skattyter antagelig hadde opptrådt forsettlig, i det minste grovt uaktsom. Dermed var vilkårene for ileggelse av skjerpet tilleggsskatt etter lign. § 10-5 også til stede.

8.5 Beregningsgrunnlag

Tilleggsskatt beregnes som hovedregel etter bruttometoden, jfr. lignl. § 10-4 (1).

Ved endringslov til ligningsloven, av 19. juni 2009 nr. 49, ble det lovfestet i § 10-4 (4). at tilleggsskatten ved tidfestingsfeil beregnes etter nettometoden. Tidfestingsfeil gir skattyter en uberettiget skattekreditt. Lovbestemmelsen er en kodifisering av tidligere retts- og ligningspraksis om dette spørsmålet. Ved endringsloven ble det også lovfestet hvilke tilfeller som skal regnes som tidfestingsfeil.⁶¹ Begrunnelsen for anvendelse av nettometoden er at en uberettigete skattekreditten ville kommet til beskatning et senere inntektsår.

Anvendelse av nettometoden i saker som gjelder tidfestingsfeil tilfredsstiller kravet til forholdsmessighet som er innfortolket i EMK og som er norsk lov etter Menneskerettsloven.⁶²

I den tidligere nevnte dommen i Utv. 2008 s. 1012 (lrd.) hevdet skattyter at tilleggsskatt for hans vedkommende måtte beregnes etter nettometoden. Som begrunnelse for dette anførte han at de utgifter som skulle ha vært ført som påkostninger, og som dermed inngår i eiendommens inngangsverdi, uansett ville komme til fradrag ved

⁶¹ Ot. prp. nr. 82 (2008-2009)

⁶² Gjems-Onstad (2009) s. 1249

gevinstberegningen i forbindelse med et fremtidig salg. Dette var etter hans mening ingen definitiv unngåelse av skatteplikten, men heller en forskyvning.⁶³

Lagmannsretten var ikke enig med skattyter og uttalte:

”for at slikt fradrag skal bli en realitet må skatteyter aktivt disponere rettslig over eiendommen på en slik måte at han kommer inn under de aktuelle reglene. For det første gir dette en vesentlig større grad av usikre faktorer for ligningsmyndighetene å forholde seg til. Videre er det etter lagmannsrettens syn uheldig at den skatteyter som tilsidesetter sine plikter eller ligningsloven på en slik måte at det er grunnlag for ileggelse av tilleggsskatt, selv i ettertid, for eksempel når han ser at muligheten for å bli ilagt tilleggsskatt kommer opp, skal kunne foreta disposisjoner over eiendommen som gjør at han reelt sett selv bestemmer tilleggsskattens størrelse. Ved å gjøre den enkeltes etterfølgende rettslige disposisjoner over det aktuelle formuesgode avgjørende for hvordan en og samme feil skal klassifiseres, åpnes det også for urimelige forskjeller i reaksjoner på ellers like klanderverdige forhold”.

Resultatet harmonerer godt med det som nå følger av lignl. § 10-4 (4) og resultatet ville utvilsomt blitt det samme dersom saken hadde kommet for retten etter lovendringens ikrafttredelse.

⁶³ Rt 2006 s. 333

9 PROSESSUELLE SPØRSMÅL- VARSEL

Utv. 1995 s. 763 Eidsivating lagmannsrett, viser hvordan grensen mellom vedlikehold/påkostning og nyanskaffelse kan få direkte betydning i prosessuelle henseender. I denne dommen hadde ligningsmyndighetene varslet endringssak innenfor tidsfristen. Det varsel som var gitt, sett i sammenheng med senere korrespondanse mellom skattyter og ligningsmyndigheter, ga skattyter grunn til tro at resultatet av en eventuell endringssak kun ville medføre avvik fra tidligere vurdering av hva som fremsto som utgifter til henholdsvis vedlikehold og påkostninger. Ved endringsligningen ble imidlertid ingen del av arbeidene ansett som vedlikehold. Etter ligningsmyndighetenes syn sto man overfor et nytt skatteobjekt, og alle utgifter i forbindelse med rehabiliteringen ble aktivert.

Lagmannsretten måtte ta stilling til hva som ligger i formuleringen at ligningen ”tas opp” etter lignl. § 9-6, og dermed hvilke formelle krav som stilles til fristavbrytende varsel. Retten viste til ligningslovens forarbeider der det heter at det ”må... være tilstrekkelig at skattyteren har fått varsel om at et nærmere angitt spørsmål er tatt opp til behandling (ligningslov og endring av andre lover ot. prp.nr. 29 1978-1979)”.⁶⁴ Deretter uttalte retten:

”Lagmannsretten legger avgjørende vekt på denne uttalelsen i forarbeidene og forstår den slik at varselet må angi nærmere hva slags spørsmål som vil bli tatt opp”.⁶⁵

Som tidligere nevnt var det ikke bare selve varselet som ga skattyter grunn til å tro at endringen utelukkende ville medføre en annen fordeling av utgiftene til vedlikehold og påkostning. Gjennom korrespondanse med ligningsmyndighetene var skattyter gjort oppmerksom på at det var sannsynlig at ingen del av kostnadene ville kunne bli

⁶⁴ Utv. 1995 s. 763

⁶⁵ Utv. 1995 s. 763

akseptert som vedlikeholdsutgifter. I svar til ligningsmyndighetene gjorde skattyter oppmerksom på at han ikke var enig i de faktiske omstendigheter som lå til grunn for ligningsmyndighetenes standpunkt. Skattyter fikk aldri noe svar på denne henvendelsen, og ved ligningen det aktuelle året ble han likevel innrømmet fradrag for vedlikeholdskostnader. Retten uttalte at dette måtte gi skattyter grunn til å tro at ligningsmyndighetene ikke lenger anså samtlige kostnader som aktiveringspliktige. Lagmannsretten antok at uttalelsen i forarbeidene, ”nærmere angitt spørsmål”, innebar at dersom det skulle være adgang til slik endring at man ikke lenger stod overfor samme skatteobjekt, måtte dette komme frem av varslet. Ligningsmyndighetene måtte heller ikke i etterkant forholde seg slik at det ga skattyter grunn til å tvile på om deres standpunkt fortsatt stod ved lag.

Dommens resultat er ikke til hinder for at ligningsmyndighetene i den påfølgende endringsligningen kunne legge til grunn at en stor del av utgiftene var å anse som aktiveringspliktige påkostninger:

”Med dette har lagmannsretten ikke tatt standpunkt til den skatterettslige vurdering av restaureringsutgiftene, fordelt på vedlikehold og påkostning. Saken er ikke prosedert med sikte på at lagmannsretten skal fastsette en vedlikeholdsandel eller angi en tilnærmet størrelse av slik andel”⁶⁶.

Gjennom dommen ble i midlertid muligheten til å behandle samtlige utgifter som påkostninger avskåret.

⁶⁶ Utv. 1995 s. 763

10 TIDFESTING

Vedlikeholdskostnader som er direkte fradragsberettiget tidfestes det året skattyter har pådratt seg *ubetinget* plikt til å dekke kostnaden.

§ 14-2 Hovedregel om tidfesting

(2) Med mindre annet er bestemt, skal en kostnad fradras i det året da det oppstår en ubetinget forpliktelse for skattyteren til å dekke eller innfri kostnaden. Det ses bort fra plikt til å utføre, unnlate eller tåle noe i framtiden.

Tidfestingen skjer uavhengig av om kostnadene ikke er gjort opp for ved utløpet av inntektsåret.

Forutsatt at formuesobjektet er avskrivbart, vil aktiveringspliktige kostnader komme årlig til fradrag etter de satser som til enhver tid følger av avskrivningsreglene. For ikke-avskrivbare objekter kommer kostnadene først til fradrag ved realisasjon.

11 AVSLUTNING

Reglene om den skatterettslige behandlingen av utgifter til vedlikehold, påkostning og nyanskaffelse bygger på et komplisert og sammensatt vedlikeholdsbegrep.⁶⁷

Hensynet til et fleksibelt regelverk som ikke må endres til stadighet for å holde tritt med samfunnsutviklingen veier tyngre enn fordelene av å ha et tydeligere, og dermed nødvendigvis også mer firkantet regelverk som ville være enklere å anvende. Det ville vært praktisk om grensen mellom vedlikehold og nyanskaffelse kunne fastsettes *utelukkende* på grunnlag av økonomiske kriterier. Man kunne for eksempel si at alle tilfeller der førverdi utgjør mindre enn 20 % av det formuesobjektet verdsettes til etter arbeidene, skal behandles som nyanskaffelser. Faren er at en slik regel lettere vil kunne føre til urimelige resultater.

I forkant av skatterevisjonen av 1992 ble det foreslått lovendring, der utgangspunktet for skattyters rett til vedlikeholdsfradrag skulle være skatteobjektets tilstand på ervervstidpunktet. Med den foreslåtte lovendringen ønsket man å gå bort fra den løsning som var, og fortsatt er, gjeldende rett etter Rt. 1940 s. 594, von Koss. Problemet med en eventuell lovendring er først og fremst at endringen ville kreve omfattende utredning. Videre er det et problem at man vanskelig kan forutse alle konsekvenser i forkant av en lovendring. Nedenfor presenteres noen teorier på hva som kan være årsak til at det er færre saker om vedlikehold oppe for domstolene i dag enn det var for et tiår siden. Dette kan i seg selv være en forklaring på at en lovendring som avviker fra resultatet av von Koss- dommen ikke er på dagsordenen,

Vedlikeholdsfradrag er fortsatt en aktuell og praktisk viktig problemstilling, men domstolene har behandlet betraktelig færre saker siden nittitallet. En mulig årsak til det kan være at rettsstilstanden oppfattes som noe klarere etter det store antall saker som tidligere har vært oppe for domstolene. Det er rikholdig juridisk litteratur på

⁶⁷ Syversen (1996) s. 172

rettsområdet som samler opp trådene fra rettspraksis og setter det hele sammen til en mer oversiktlig og forståelig problemstilling. Christensen- dommen, Rt. 1999 s. 1303 bidro til avklaring av grensen mellom vedlikehold/påkostning og nyanskaffelser, men mindretallsvotumet satte også fokus på de ulemper som følger av en strengere fortolkning av vedlikeholdsbegrepet.

En annen forklaring kunne være at det dreier seg om prioritering. Saker som dreier seg om problemstillingen vedlikehold/påkostning/nyanskaffelse kan være svært ressurskrevende. Skatter og avgifter fra næringslivet er en viktig inntektskilde for stat, fylker og kommuner, men veiet opp mot kostnadene ved en svært intensiv kontrollvirksomhet er det ikke sikkert at resultatet blir samfunnsøkonomisk effektivt. Flere av dommene fra tidligere år gjaldt våningshus på gårdsbruk. Til sammenligning med store forretningsbygg i større ligningskretser, var det antagelig var det ikke fullt så ressurskrevende for lokale ligningskontor å skaffe seg oversikt over vedlikeholdsarbeider i nærområdet. Ved innføringen av fritaksligning for våningshus er skillet vedlikehold/påkostning ikke lenger relevant, og det vil også bidra til å redusere antall saker om vedlikehold for domstolene.

Med en slik hypotese blir skattyters opplysningsplikt viktig. Mangelfulle opplysninger fra skattyter nødvendiggjør intervensjon fra ligningsmyndighetene for å skaffe tilstrekkelig informasjon for å kunne komme frem til korrekt ligning. Ligningsmyndighetenes oppmerksomhet vil i første rekke sannsynligvis rettes mot særlig omfattende og kostbare rehabiliteringsprosjekter.

12 LITTERATURLISTE

12.1 Bøker/artikler:

Gjems- Onstad, Ole. Norsk bedriftsskatterett. 7. utg. Oslo 2009.

Rettskildelære. Redigert av Jan E. Helgesen. 5. utg. Oslo 2001

Statsfortatningen i Norge. Redigert av Arne Fliflet. 9. utg. Oslo 2004.

Syversen, Jan. Vedlikeholdsutgifter og skatt. I: Revisjon og Regnskap s. 86-96, 120-128 og 166- 172. 1996

Zimmer, Frederik. Lærebok i skatterett. 5. utg. Oslo 2005

12.2 Elektroniske dokumenter og databaser

Brudvik, Arthur J, Sven Rune Greni, Jan Syversen og Magnus Aarbakke. Skattelovkommentaren 2003-2004. 3. utg. 2004, elektronisk utgave på Gyldendal rettsdata.

Norsk lovkommentar. Elektronisk utgave på Gyldendal rettsdata, løpende oppdatert.

Skattedirektoratet (utg.). Lignings- ABC 2010. Elektronisk utgave på www.skattetaten.no, løpende oppdatert

12.3 Lover

1911 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven, opphevet) av 18. august 1911 nr. 8

1980 Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr. 24

1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14

1999 Lov om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett (menneskerettsloven) av 21. mai 1999 nr. 30

2004 Lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv. av 10. desember 2004 nr. 77

12.4 Forarbeider

Ot. prp. nr.29 (1978-1979) s.76 Ligningslov og endringer i andre lover

Ot. prp. nr.35 (1990-1991) s. 118 Skattereformen 1992

Ot. prp. nr. 55 2000- 2001 /endringslov) Skattelovgivningen (boligtaksering m.v)

Ot.prp. nr 86 1997-1998 Ny skattelov

NOU 1989:14 Bedrifts- og kapitalbeskatningen- en skisse til reform

12.5 Dommer

Rt. 1940 s. 549

Rt. 1956 s. 1188

Rt. 1965 s. 954

Rt. 1992 s. 1588

Rt. 1997 s. 860

Rt 1999 s. 1303

Rt. 1999 s. 1349

Rt. 2008 s. 794.

12.5.1 Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål

Utv. 1988 s. 3, Kristiansand byrett.

Utv. 1989 s 658, Larvik byrett

Utv. 1994 s. 900, Halden byrett,

Utv. 1995 s. 763 Eidsivating lagmannsrett,

Utv. 1995 s. 765, Gulating lagmannsrett

Utv. 1996 s. 1248, Skien og Porsgrunn byrett

Utv. 1997 s. 1044 Stavanger byrett

Utv. 1997 s. 1203, Stavanger byrett

Utv. 1998 s.1299, Gulating lagmannsrett

Utv. 1999 s. 42 Agder lagmannsrett

Utv. 2000 s. 906, Stjør- og Verdal herredsrett

Utv. 2000 s. 1169, Sunnmøre herredsrett

Utv. 2001 s. 1345, Namdal herredsrett

Utv. 2002 s. 477, Hålogaland lagmannsrett

Utv. 2002 s. 983, Frostating lagmannsrett

Utv. 2002 s. 1028, Frostating lagmannsrett

Utv. 2004 s. 681, Frostating lagmannsrett

Utv. 2006 s. 71, Ytre Follo tingrett

Utv. 2006 s. 1109, Tønsberg tingrett

Utv. 2007 s. 1351, Bergen tingrett

Utv. 2008. s 1012, Gulating lagmannsrett.

Psk-19920302-D, Klagenemda for oljeskatt

12.6 Uttalelser fra Sivilombudsmannen

Sivilombudsmannens uttalelse inntatt i årsmeldingen for 2007 s. 251 (somb-2007-73)

